

65
С 79

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ:

Е.М. СТЕПЧЕНКО

*ответы
на самые
задаваемые
вопросы
из практики
налогового
консультирования*



ПРАКТИЧЕСКОЕ
ПОСОБИЕ

КНОРУС

ПРОВЕРКА — ОСНОВНАЯ ФОРМА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Правовое основание осуществления налогового контроля — глава 14 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Полномочия налоговых органов установлены положением о Федеральной налоговой службе, которое утверждено постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506. Функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения их в соответствующий бюджет, согласно данному Положению, возложены на Федеральную налоговую службу (ФНС России).

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают основное место, поскольку являются наиболее эффективными и значимыми. Целью любой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Признаки, характеризующие налоговые проверки

- 1. Независимо от видов налогов и сборов проверка должна проводиться должностными лицами налоговых органов в пределах компетенции, определяемой НК РФ и Законом Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».*
- 2. Целью налоговой проверки является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.*

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

Виды проверок. Согласно п. 1 ст. 87 НК РФ, налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Как камеральная, так и выездная налоговая проверка представляют собой самостоятельные формы налогового контроля. Выделение двух форм налоговых проверок должно обеспечить как надлежащее выполнение налогоплательщиками своих налоговых обязанностей, так и защитить их от чрезмерного ограничения их законных прав и свобод. Налоговые проверки должны отвечать таким требованиям, как оперативность и достоверность. Оперативность означает проведение проверки в максимально короткие и разумные сроки в целях экономии временных и иных ресурсов хозяйствующих субъектов и контролирующих органов. При этом требование оперативности не должно негативно сказываться на достоверности данных, устанавливаемых в ходе налоговой проверки.

КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Проверка налоговых деклараций, расчетов и другой отчетности, которую налогоплательщик представляет в налоговую инспекцию, называется камеральной. Ее целью является контроль соблюдения налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) законодательства о налогах и сборах. В настоящее время камеральная проверка стала основным видом налогового контроля, так как выездными налоговыми проверками охватить всех налогоплательщиков невозможно.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки позволяет в рамках данной формы налогового контроля выявить в отчетности проверяемой организации неточности, которые могут свидетельствовать о нарушениях в ее деятельности и которые при дальнейшем рассмотрении могут привести к доначислению в бюджет налогов, пеней и взысканию штрафов. Именно камеральная проверка выявляет налогоплательщиков, деятельность которых подвергается более детальному анализу. По результатам камеральных проверок многие организации становятся кандидатами для назначения выездных налоговых проверок. Объектами выездных проверок в таких случаях становятся выявленные «слабые места» и несоответствия данных в отчетности налогоплательщика.

Цель этой главы — создать общий «портрет» «камералки», а также более детально рассмотреть отдельные его «черты» на основе практики налогового консультирования.

1.1. Особенности «тайной» проверки

Камеральной проверке подвергается вся налоговая отчетность, представляемая налогоплательщиком, независимо от установленной законодательством о налогах и сборах периодичности представления деклараций и расчетов. Поэтому камеральная проверка — это не что иное, как текущая работа должностных лиц налоговых органов. Для проведения камеральной проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Она проходит в инспекции без выезда к налогоплательщику.

❓ Что такое камеральная проверка

Порядок проведения камеральной проверки установлен ст. 88 НК РФ. Существует еще внутренний регламент камеральных проверок, утвержденный приказом ФНС России от 25 сентября 2008 г. № ММ-4-2/33дсп[®] (далее — Регламент). Это документ для служебного пользования, поэтому его не публиковали в средствах массовой информации и не размещали в информационных базах. В Регламенте содержатся указания инспекторам, как проводить контроль и на что обращать особое внимание при проверке.

Налогоплательщика, представившего в инспекцию декларацию (расчет), специально не информируют о начале камеральной проверки. О том, что его проверяют, он зачастую узнает только тогда, когда в ходе проверки выявлены ошибки, противоречия или несоответствие сведений в представленных документах. В этом случае налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику и требует у него представить пояснения в течение пяти рабочих дней или в установленный срок внести исправления. При необходимости на основании подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налогоплательщика могут вызвать в инспекцию для дачи соответствующих пояснений. Форма Уведомления о вызове налогоплательщика для дачи пояснений утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338.

Организация может представить различные пояснения и документы для разъяснения и устранения противоречий. Инспектор обязан рассмотреть все представленные материалы (п. 5 ст. 88 НК РФ).

Если после рассмотрения представленных пояснений и документов (либо при их отсутствии) будет установлен факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ, в течение 10 дней после окончания камеральной проверки. Форма акта и требования к его составлению утверждены приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892. Перечень обязательных реквизитов акта налоговой проверки установлен п. 3 ст. 100 НК РФ.

Акт в течение 5 дней с даты его составления должен быть вручен уполномоченному представителю налогоплательщика под расписку или иным способом (в том числе почтовым отправлением), который подтвердит дату получения документа. Об отказе в получении организацией акта налоговой проверки в нем делается запись об этом.

В случае несогласия с фактами, а также выводами и предложениями, изложенными в акте, налогоплательщик в течение 15 дней

со дня его получения вправе представить в инспекцию письменные возражения, к которым можно приложить документы, подтверждающие обоснованность этих возражений.

Дела о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе камеральной налоговой проверки, рассматриваются в налоговой инспекции. Порядок такого рассмотрения предусмотрен п. 1 ст. 100.1 НК РФ. О времени и месте рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен известить налогоплательщика заблаговременно, причем вне зависимости от того, представил «проверенный» письменные возражения по акту проверки или нет (п. 2 ст. 101 НК РФ). Организация вправе не просто присутствовать, но и участвовать в рассмотрении материалов проверки.

Руководитель налогового органа рассматривает выявленные нарушения законодательства о налогах и сборах, отраженные в акте и других материалах налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения по указанному акту. Решение инспекция принимает в течение 5 дней после окончания рассмотрения материалов проверки, и в течение 10 дней после его вручения проверенной организации оно вступает в силу.

В соответствии с п. 7 ст. 100 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение:

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

Налогоплательщик вправе обжаловать не вступившее в силу решение налогового органа на камеральной проверке. Поэтому с обжалованием не стоит затягивать. Апелляционная жалоба подается в вышестоящий налоговый орган (ст. 101.2 НК РФ). Если вышестоящая инстанция не отменит решение нижестоящей, оно вступит в силу с даты его утверждения вышестоящей инспекцией. Только после прохождения процедуры апелляционного обжалования в налоговых органах их решение можно обжаловать в судебном порядке.

Если ошибки в отчетности не выявлены, акт по результатам камеральной проверки не составляют.

Таков общий порядок процедуры камеральной проверки.

📌 Узелки на память:

- камеральная проверка — это проверка конкретного налогового отчета (декларации, расчета);

- камеральная проверка проходит в налоговой инспекции;
- камеральной проверке подвергаются все декларации;
- нет декларации — нет камеральной проверки;
- для проведения камеральной проверки не требуется специального решения руководителя налогового органа;
- проведение камеральных проверок не право, а обязанность налоговых органов;
- акт проверки составляется только при наличии документально подтвержденных нарушений налогового законодательства; если ошибки в отчетности не выявлены, акт по результатам камеральной проверки не составляется;
- привлечение к налоговой ответственности по результатам камеральной проверки возможно только при наличии акта;
- судебное обжалование решения налоговой инспекции по результатам камеральной проверки возможно только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе.

? Кому грозит «углубленная проверка»

«Углубленная проверка» (что на практике означает изучение истребованных и полученных от налогоплательщика в целях контроля дополнительных документов) проводится в случаях, когда:

- при проведении камеральной налоговой проверки выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля (п. 3 ст. 88 НК РФ);

- заявлено право на применение налоговых льгот (по любым налогам) (п. 6 ст. 88 НК РФ). При этом налоговый орган может истребовать исключительно документы, подтверждающие право на эти льготы. Их перечень не установлен. Примерный список можно определить исходя из норм, предусматривающих соответствующую налоговую льготу. Например:

- для организаций, освобожденных от исполнения обязанностей плательщика НДС, это будут документы, указанные в п. 6 ст. 145 НК РФ: выписка из бухгалтерского баланса (для организаций), выписка из книги продаж, выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур;

- для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения;
- для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

- представлена налоговая декларация (расчет) по налогам, связанным с использованием природных ресурсов (п. 9 ст. 88 НК РФ). «Природными» являются налог на добычу полезных ископаемых, водный налог. Минфин России в письме от 30 июля 2008 г. № 03-02-07/1-323 при ответе на вопрос о порядке проведения камеральной проверки указал, что перечень документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету) по конкретному виду налога, установлен соответствующими главами части второй НК РФ;

- в декларации по НДС заявлена сумма налога к возмещению из бюджета (п. 8 ст. 88 НК РФ);

- вместе с декларацией, согласно требованиям НК РФ (п. 7 ст. 88), представлены документы (например, подтверждающие обоснованность применения нулевой ставки НДС).

Документы (кроме тех, которые подаются одновременно с отчетом) должны быть представлены налогоплательщиком в течение 10 рабочих дней, следующих за днем вручения соответствующего требования (п. 3 ст. 93 НК РФ). Можно увеличить этот срок, если налоговый орган сочтет, что в этом есть необходимость. Для этого организация на следующий день после получения требования должна направить в инспекцию письменное уведомление о невозможности представления документов в установленные законом сроки с указанием причин задержки и сроков, в течение которых документы могут быть представлены. Получив уведомление, в течение двух дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить сроки представления документов или отказать, о чем выносится отдельное решение. Налоговики самостоятельно определяют, насколько может быть продлен срок представления истребуемых у налогоплательщика документов¹.

¹ Письмо Минфина России от 5 августа 2008 г. № 03-02-07/1-336.

! **Узелки на память:**

- «углубленная» камеральная проверка возможна только в случаях, установленных п. 3, 6, 7, 8 и 9 ст. 88 НК РФ;
- срок представления документов может быть продлен.

? **Может ли инспекция при проверке использовать кроме представленных документов уже имеющиеся**

До начала 2009 г. этот вопрос не был урегулирован должным образом, что порождало немало спорных моментов. С одной стороны, возможность использования в камеральной проверке ранее полученных контролерами документов не была прямо прописана в налоговом законодательстве, с другой — и запрета на их применение Налоговый кодекс РФ тоже не содержал.

□ Например, ФАС Уральского округа в постановлении от 3 декабря 2007 г. № Ф09-9863/07-С3 сделал вывод о невозможности использования при проведении мероприятий дополнительного контроля документов, полученных ранее, если они уже являлись предметом исследования и были отражены в акте, составленном по результатам проверки. Арбитры посчитали, что их использование не направлено на получение новых сведений, необходимых для принятия обоснованного решения по результатам налоговой проверки. Следует отметить, что решение вынесено в отношении выездной проверки, однако его положения можно по аналогии применять и к камеральной.

С начала 2009 г. вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ, которые урегулировали данный спор на законодательном уровне. Теперь при проведении камеральной проверки разрешено исследовать все доказательства. К ним относятся:

- документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица;
- иные документы, имеющиеся у налогового органа.

Таким образом, начиная с января текущего года использование при проведении «камералки» уже имеющихся у налогоплательщиков документов закреплено законодательно. Правда, реализовать это право инспекторы смогут только в том случае, если сведения получены с соблюдением всех норм НК РФ.

О том, как и какие документы и сведения, имеющиеся у инспекции в отношении конкретного налогоплательщика, используются при камеральной проверке, расскажем в следующих разделах.

❶ **Узелок на память:**

- использование при проведении «камералки» всех имеющихся у налоговиков документов закреплено законодательно.

❷ **Обязан ли инспектор в требовании на представление документов дать их конкретный перечень**

Истребование документов при проведении камеральной или выездной проверки регулируется ст. 93 НК РФ. Каких-либо особенностей в зависимости от вида проверки не существует. Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, вручает требование о представлении документов законному либо уполномоченному представителю предприятия. Законным представителем признается лицо, уполномоченное представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ). В свою очередь уполномоченный представитель осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством (п. 3 ст. 29 НК РФ).

Налогоплательщик обязан представить документы, указанные налоговиками в требовании, порядок заполнения и вручения налогоплательщику которого регламентирован. Форма требования утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338⁹ (см. главу 2 «Выездная налоговая проверка»).

В форме требования сказано, что нужно указывать наименование, реквизиты и другие индивидуализирующие признаки истребованных документов, а также период, к которому они относятся¹.

Налоговые органы не всегда соблюдают эти правила, что негативно влияет на исполнение требования организациями. Зачастую в требовании указывают документы по родовой принадлежности, например контракты и акты приемки выполненных работ, «документы, подтверждающие применяемые льготы», и др.

❸ В некоторых случаях это вызвано объективными причинами, когда точные реквизиты документов неизвестны. Но есть и другие ситуации, когда просто из нежелания составлять обширный перечень контролеры ограничиваются общими фразами. Оспаривая привлечение к налоговой

¹ Письмо Минфина России от 25 июля 2007 г. № 03-02-07/2-106.

ответственности, организация может воспользоваться промахами налоговиков, связанными с данным требованием.

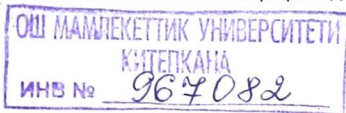
Известны и судебные решения, в которых акцентировано внимание на необходимости индивидуализации запрашиваемых документов. Президиум ВАС РФ в постановлении от 8 апреля 2008 г. № 15333/07 указал, что по смыслу ст. 88 и 93 НК РФ требование должно содержать достаточно определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами документы должны относиться к предмету налоговой проверки. Если такое требование не исполнено налогоплательщиком по причине истребования документов, которые не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине их неопределенности, нет оснований для применения ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 18 июня 2007 г. № Ф04-3937/2007(35308-А27-26) по делу № А27-17330/2006-6 судьи отметили, что налоговый орган обязан указать точные наименования и количество запрашиваемых документов, поскольку размер штрафа складывается из конкретного количества непредставленных (представленных несвоевременно) документов. Подобные выводы в пользу налогоплательщика содержатся и в постановлении ФАС Уральского округа от 17 мая 2007 г. № Ф09-3542/07-С2 по делу № А76-24550/06.

Однако есть решения судов в поддержку налоговиков. Например, в постановлениях ФАС Приволжского округа от 12 апреля 2007 г. № А65-9537/2006-СА1-7 и Северо-Западного округа от 5 февраля 2007 г. № А56-3990/2006 судьи указывают, что налоговый орган перечислил в направленном налогоплательщику требовании необходимые для камеральной проверки документы в подтверждение налоговых вычетов по конкретной налоговой декларации, а законодательством о налогах и сборах не установлена обязанность налогового органа указывать реквизиты истребуемых документов и их количество.

Если в требовании не указано количество испрашиваемых документов, то нельзя определить количество бумаг, за непредставление которых в установленный срок налогоплательщик привлекается к налоговой ответственности. В таком случае суды встают на сторону налогоплательщика, признавая применение ст. 120 НК РФ неправомерным, например:

— ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 22 января 2007 г. № А82-2642/2006-20 указал, что, поскольку количество не представленных организацией договоров, платежных поручений, счетов-фактур и выписок из банка налоговой инспекцией достоверно не установлено, размер взыскиваемого на основании п. 1 ст. 126 НК РФ штрафа надлежащим образом не обоснован;



— ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 13 марта 2007 г. № Ф04-1146/2007(32142-А67-7) подчеркнул, что непредставление главной книги по различным счетам правильно определено как непредставление одного документа.

Разъяснения Минфина России противоречивы. Так, в письме от 19 октября 2005 г. № 03-04-11/269 финансисты отметили, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает обязанность налогового органа указывать в требовании конкретные реквизиты документов. В качестве подтверждения своей позиции они привели постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10 марта 2005 г. № Ф04-1196/2005(9282-А27-3). Суд отклонил ссылки налогоплательщика на то, что требование о представлении документов исполнено частично по причине отсутствия реквизитов запрашиваемых документов, отметив, что у налоговых органов не имелось возможности указать их, поскольку они не обладали и не могли обладать данной информацией.

Тем не менее, если налогоплательщик из-за отсутствия конкретики в требовании не разобрался, что именно нужно инспектору, то в случае привлечения к ответственности по ст. 126 НК РФ у организации есть шанс оспорить действия проверяющих в суде.

□ А что делать, если проверяющие запросили отсутствующие документы?

Суды считают, что ответственность за правонарушение, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, может быть применена только в том случае, если запрошенные налоговым органом документы фактически имелись у налогоплательщика на момент направления требования, но не были им представлены (постановление ФАС Уральского округа от 8 ноября 2007 г. № Ф09-9135/07-С3 по делу № А50-3857/07). Если же документов у налогоплательщика в момент направления требования не было, например, вследствие их кражи или недостатков хранения, повлекших их утрату, то ответственность по ст. 126 НК РФ не наступает (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22 октября 2007 г. № А82-3318/2006-28, Московского округа от 2 февраля 2007 г. № КА-А40/13756-06). Естественно, что факт отсутствия или утраты документов должен иметь документальное подтверждение.

В то же время отсутствие у налогоплательщика запрошенных документов может быть расценено как несоблюдение установленных правил ведения бухгалтерского учета (постановление ФАС Уральского округа от 13 ноября 2007 г. № Ф09-7240/06-С2 по делу № А47-12297/05). А это уже нарушение по ст. 120, а не по ст. 126 НК РФ, а значит и другой размер санкций.

❗ **Узелки на память:**

- требование о представлении документов подписывает инспектор, проводящий проверку;
- в требовании должны быть указаны точные наименования документов, их реквизиты и другие индивидуализирующие признаки, а также период, к которому они относятся;
- если требование датировано последним днем проверки, его нужно исполнить.

❓ **Подлинники или копии**

Запрашиваемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. В данном случае речь идет о подписи руководителя (его заместителя) или иного уполномоченного сотрудника и печати организации (п. 2 ст. 93 НК РФ).

В соответствии с п. 2.1.29 ГОСТ Р 51141—98 «Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения», утвержденного постановлением Госстандарта России от 27 февраля 1998 г. № 28, копией документа является документ, полностью воспроизводящий информацию подлинного документа и все его внешние признаки или их часть, не имеющий юридической силы. Заверенной копией документа признается копия, на которой в соответствии с установленным порядком проставляют необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу (п. 2.1.30 ГОСТ Р 51141—98).

Порядок заверения копий в делопроизводстве установлен ГОСТ Р 6.30—2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов», утвержденным постановлением Госстандарта России от 3 марта 2003 г. № 65-ст. При заверении соответствия копии документа подлиннику ниже реквизита «Подпись» проставляют заверительную надпись «Верно», должность лица, заверившего копию, личную подпись, расшифровку подписи (инициалы, фамилию), дату заверения. Допускается заверять копию документа печатью, определяемой по усмотрению организации (п. 3.26 ГОСТ Р 6.30—2003).

Нотариального заверения Налоговый кодекс РФ не требует. Кроме того, п. 3 ст. 93 НК РФ содержит запрет для налоговых органов требовать нотариального удостоверения копий документов.

☞ Часто приходится сталкиваться с ситуацией, когда бухгалтер передает проверяющим документы по требованию без описи и не требует от

инспектора подписи о получении документов. Это приводит к тому, что при возникновении спорных ситуаций (потере документов, повторных требованиях на представление одних и тех же документов, привлечении к ответственности за непредставление документов или доначислении налогов и санкций по причине отсутствия подтверждающих документов) не будет возможности доказать своевременность и полноту представления документов.

Обратите внимание: к документам, представляемым в инспекцию, обязательно приложите реестр (опись), который подтвердит подачу конкретных документов. В реестре можно указать не только основные реквизиты (наименование, дата, номер). Его стоит дополнить строкой «Контрагент и сумма». Такой подробный реестр вполне может сослужить свою службу.

Актуально это уже с 2009 г., когда прямо разрешено с «уточненной» повторно не сдавать документы, представленные в инспекцию с первоначальной декларацией.

С 2010 г. вступит в действие норма о том, что налоговая инспекция не имеет права требовать документы, которые уже представлялись налогоплательщиком в ходе налоговой проверки. Поэтому подробные описи, позволяющие однозначно идентифицировать ранее поданные документы, будут весомым основанием не нести в инспекцию бумаги повторно.

Любые документы (отчетность, запросы, обращения) в налоговые органы можно представлять по почте, в канцелярию инспекции или непосредственно инспектору.

□ Заметим, что если срок представления документов на исходе и у вас нет возможности попасть в инспекцию, чтобы подать их лично, воспользуйтесь услугами почты или иной организации связи: успеете отправить документ до 24:00 последнего дня срока — он не будет считаться поданным с опозданием.

В любом случае делайте опись вложения, отметка на которой самого налогового органа или отделения почты (при отправке ценным письмом) будет доказательством фактов направления и получения документов, а также укажет на дату их поступления.

С подлинниками документов проверяющие вправе ознакомиться в случае необходимости (п. 2 ст. 93 НК РФ). Такая необходимость может возникнуть, например, если обнаружатся несоответствия между сведениями налогоплательщика и данными документов, которыми распола-

гает налоговый орган, а также в случае сверки копий документов с их подлинниками¹.

Поскольку камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа, ознакомление с представленными налогоплательщиком подлинниками документов также происходит по месту нахождения налогового органа, проводящего эту проверку.

☐ Кодекс не требует принятия отдельного решения об ознакомлении с подлинниками документов. Налоговые инспекции поступают в этом случае по-разному: одни устно обращаются к налогоплательщику о предоставлении на ознакомление подлинников документов, другие выписывают требование. Несмотря на то что санкций за непредставление подлинников документов на ознакомление закон не устанавливает, по мнению автора, не стоит игнорировать любую (устную либо письменную) просьбу проверяющих.

☐ Зачастую из-за большого количества копий их заверение становится трудоемким и длительным процессом. Из-за этого организации представляют незаверенные копии документов. Возникает вопрос: правомерно ли привлечение налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ в связи с тем, что документы, запрошенные налоговым органом, были представлены в виде незаверенных копий?

Указанный пункт кодекса предусматривает ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) документов в налоговые органы, а не за представление незаверенных копий документов.

В соответствии с п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ.

По мнению арбитражных судов, представление налогоплательщиком незаверенных копий документов не может приравниваться к непредставлению этих документов и не образует состава правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ. Судьи указывают на недопустимость расширительного толкования этой нормы. Ненадлежащее оформление представленных документов при подтверждении факта их представления налоговому органу не может являться основанием привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. Данные выводы содержатся, например, в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 17 ноя-

¹ Пункт 2 письма Минфина России от 11 января 2009 г. № 03-02-07/1-12.

бря 2004 г. № Ф04-8011/2004(6232-А27-29), Уральского округа от 15 сентября 2008 г. № Ф09-6550/08-СЗ.

Таким образом, с учетом сложившейся арбитражной практики привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ в связи с тем, что документы, запрошенные налоговым органом, были представлены в виде незаверенных копий, является неправомерным.

❗ Узелки на память:

- при представлении документов необходимо и обязательно составить опись представляемых документов и получить отметку о получении;
- документы представляются в виде заверенных копий;
- проверяющие имеют право ознакомиться с подлинниками документов.

❗ С какого момента начинается камеральная проверка

Пунктом 2 ст. 88 НК РФ для проведения камеральной проверки установлен трехмесячный срок. Продление этого периода налоговым законодательством не предусмотрено¹.

Поскольку указанной статьей не установлено иное, при исчислении срока проведения камеральной налоговой проверки применяется следующее правило: течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало (п. 2 ст. 6.1 НК РФ). Другими словами, камеральная проверка начинается со следующего дня после представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета).

До 1 января 2009 г. срок определяли с момента подачи декларации и документов, которые по закону должны к ней прилагаться. Если они подавались с разрывом во времени (т.е. если декларация представлена, а дополнительные документы нет), то дата начала проверки отодвигалась до момента подачи недостающих сведений. Тем не менее проверка фактически осуществлялась, ведь декларация уже получена инспекторами. Сейчас четко установлено: камеральная проверка начинается со дня представления отчетности (декларации, расчета) независимо от того, когда поступили «приложения» к ней.

Разберемся с моментом представления декларации. При представлении декларации на бумажном носителе дата определяется по отметке о принятии ее инспекцией. Инспектор обязан поставить ее на

¹ Письмо Минфина России от 24 ноября 2008 г. № 03-02-07/1-471.

копии отчета, которая остается у отчитывающейся организации. При отправке декларации по почте днем представления считается дата отправки письма с описью вложения, проставленная отделением связи. Для электронной отчетности это дата отправки, зафиксированная оператором связи (ст. 80 НК РФ).

Если представляются уточненные декларации, то дата начала проверки определяется по дате представления последней уточненной декларации.

□ Отсчитав от зафиксированной даты представления отчета три месяца, получим дату окончания проверки. Покажем это на примерах.

Срок представления налоговой декларации по НДС за I квартал 2009 г. — до 20 апреля 2009 г.

Декларация представлена налогоплательщиком 17 апреля 2009 г. В соответствии с декларацией НДС подлежит к возмещению из бюджета.

Налогоплательщик 20 мая 2009 г. получил требование о представлении книги покупок, книги продаж, счетов-фактур и других документов.

Запрашиваемые документы представлены в налоговую инспекцию 27 мая 2009 г.

В данном случае срок проведения камеральной проверки заканчивается 18 июля 2009 г., так как Налоговый кодекс РФ не предусматривает представления запрошенных оправдательных документов вместе с декларацией.

Декларация по НДС за I квартал 2009 г. представлена в установленный срок — 20 апреля 2009 г. Далее:

- 20 мая 2009 г. налогоплательщик представил уточненную декларацию по НДС за этот же период. В соответствии с уточненной декларацией НДС подлежит к возмещению из бюджета;

- 27 мая 2009 г. налогоплательщик получил требование о представлении книги покупок, книги продаж, счетов-фактур и других документов;

- 3 июня 2009 г. запрашиваемые документы представлены в налоговую инспекцию.

В данном случае срок проведения камеральной проверки заканчивается 21 августа 2009 г., так как срок проверки начинает исчисляться с 20 мая 2009 г., когда налогоплательщик представил уточненную декларацию.

❶ **Узелок на память:**

- камеральная проверка начинается со дня представления отчетности (декларации, расчета) независимо от того, когда поступили документы, прилагающиеся к ней.

❓ Если решение о привлечении к налоговой ответственности принято после окончания срока камеральной проверки, можно ли его оспорить

Статья 88 НК РФ не указывает специальную дату, которая является окончанием срока проведения камеральной налоговой проверки. Напомним, что п. 2 ст. 88 НК РФ для проведения камеральной проверки установлен трехмесячный срок, продление этого периода налоговым законодательством не предусмотрено.

Поэтому и решение по итогам проверки должно быть принято в пределах срока самой проверки. Так сказано в п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71.

Если по итогам проверки инспекция вынесла решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, то следующим шагом будет направление ему требования об уплате в бюджет налога и соответствующих пеней. В силу ст. 70 НК РФ это требование должно быть направлено ему в десятидневный срок с даты вынесения соответствующего решения.

Пункт 14 ст. 101 НК РФ гласит, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Однако следует иметь в виду следующее. Фактически камеральная проверка может длиться и более трех месяцев. Высшие судьи указали, что установленный кодексом срок не является пресекательным, и его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и принятию мер по его принудительному взысканию.

Поэтому проведение камеральной налоговой проверки за пределами срока, предусмотренного ст. 88 НК РФ, само по себе не может повлечь отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней.

Следовательно, налоговый орган может обнаружить правонарушение также и по истечении срока камеральной проверки и принять решение о взыскании недоимки. Если налогоплательщик добровольно не уплатит налог и пени, начнется процедура бесспорного взыскания. Пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней. В соответствии с п. 3 ст. 48 НК РФ шестимесячный срок на обращение налогового органа в суд с заявлением о взыскании недоимки, являющийся пресекательным, начинает течь с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога.

В качестве иллюстрации к вышесказанному приведем ситуацию, описанную в упомянутом информационном письме Президиума ВАС РФ.

Налогоплательщик представил в инспекцию декларацию 20 июня. Ее камеральная проверка должна была закончиться 20 сентября, до этой даты и должно было быть принято решение по результатам проверки. Однако налоговики приняли соответствующее решение лишь 2 ноября.

Требование об уплате налога надлежало направить до 30 сентября, т.е. в течение 10 дней после принятия решения. Фактически же его направили налогоплательщику 15 ноября и установили срок 10 дней на добровольное исполнение.

Налогоплательщик это требование не исполнил, и в начале марта следующего года инспекция обратилась в суд с заявлением о взыскании с него налоговой задолженности.

Предприниматель не признал данное требование, ссылаясь на то, что инспекция нарушила процедуру камеральной проверки.

Но суд поддержал инспекцию. Несмотря на допущенные нарушения, инспекция с обращением в суд уложилась в срок, установленный п. 3 ст. 48 НК РФ для принудительного взыскания налога в судебном порядке, — шесть месяцев. Причем за начало отсчета этого срока судьи справедливо приняли не фактические сроки, в которые инспекция выставила требование об уплате налога, а «правильные», с учетом положенных 10 дней на добровольную уплату, т.е. 10 октября. Шесть месяцев истекли 10 марта следующего года, но инспекция успела обратиться в суд и выиграла дело.

Тем не менее вопрос о законности вынесения решения по результатам камеральной проверки с нарушением установленного срока остается спорным. Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20 декабря 2007 г. № А56-45570/2006 суд указал, что решение о привлечении к ответственности, принятое инспекцией по результатам камеральной проверки, проведенной за пределами установленного Налоговым кодексом срока, является недействительным. В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24 июля 2007 г. № Ф04-4768/2007(36383-А70-37) суд признал незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности за неисполнение требования о представлении документов, выставленного по истечении сроков для проведения камеральной проверки. К аналогичному решению пришел и ФАС Московского округа в постановлении от 27 декабря 2007 г. № КА-А40/13627-07.

Однако есть и негативная для налогоплательщиков практика. Так, в постановлении ФАС Приволжского округа от 4 октября 2007 г. № А65-29298/06 указано, что трехмесячный срок проведения каме-

ральной проверки является организационным, а не пресекательным, поэтому нарушение налоговым органом данного срока не является основанием для признания решения налогового органа незаконным.

Время проведения проверки ограничено только шестимесячным сроком давности взыскания налоговых санкций. В соответствии с п. 1 ст. 115 НК РФ данный срок исчисляется со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Поскольку в силу ст. 88 НК РФ налоговые органы при выявлении в ходе камеральной проверки налогового правонарушения обязаны составить акт, срок давности взыскания налоговой санкции, фактически ограничивающий время проведения камеральной проверки, исчисляется именно с момента составления акта. Согласно п. 1 ст. 100 НК РФ, акт по итогам камеральной проверки составляется не позднее 10 дней после окончания проверки. Следовательно, срок давности взыскания санкций начинает исчисляться с 11-го дня после истечения срока камеральной проверки. Однако доказывать, что срок давности взыскания налоговой санкции пропущен, придется только в суде. А опереться при этом можно на следующее.

На налоговые органы возложена обязанность по соблюдению законодательства о налогах и сборах (подп. 1 п. 1 ст. 32 НК РФ). Причем должностные лица налоговых органов обязаны действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 33 НК РФ).

За неправомерные действия или бездействие должностные лица налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 35 НК РФ), т.е. данные лица могут быть привлечены к административной ответственности. На основании ст. 12 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности.

К тому же на должностных лиц налоговых органов также возложена ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов), предусмотренная федеральными законами (п. 2 ст. 22 НК РФ). Например, к ответственности можно привлечь за нарушение срока камеральной проверки, которое привело к убыткам из-за задержки в возмещении налога.

А причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом и иными федеральными законами.

❗ **Узелок на память:**

- камеральная проверка, проведенная с нарушением срока, не всегда повлечет отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней.

❓ **Каков «исковой» срок для камеральной проверки**

Действующая редакция части первой Налогового кодекса РФ не содержит ограничения по периоду, который может быть охвачен камеральной налоговой проверкой. Это связано с тем, что ст. 81, предусматривающая процедуру представления налогоплательщиком в налоговый орган уточненной налоговой декларации, не ограничивает период, за который она может быть представлена. Это значит, что в случае представления уточненной налоговой декларации налоговый орган имеет возможность провести камеральную налоговую проверку за период, за который представлена уточненная декларация, независимо от того, насколько этот период отдален от года проведения проверки, и в установленном порядке принять решение по ее результатам (в том числе и о привлечении к налоговой ответственности).

В то же время, согласно п. 7 ст. 78 НК РФ, сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей либо возврату налогоплательщику. Но вот заявление о зачете (возврате) суммы излишне уплаченного налога он может подать только в течение трех лет со дня уплаты вышеуказанной суммы, что и обуславливает его «исковой» срок и невозможность возратить или зачесть переплату налога, возникшую за его пределами.

❗ **Узелки на память:**

- предельный период, который может быть охвачен камеральной проверкой, законодательством не установлен;
- переплаты по уточненной декларации за период, предшествующий предельному трехлетнему сроку, не возникает.

❓ **Что проверяет налоговая инспекция**

Как было сказано в предыдущих параграфах, камеральная проверка — это обязанность налоговых органов. Поэтому камеральной проверке подвергаются все декларации.

На основании положений Регламента камеральных проверок можно выделить несколько обязательных этапов проведения камеральной налоговой проверки. Количество процедур проверки по каждой декларации индивидуально.

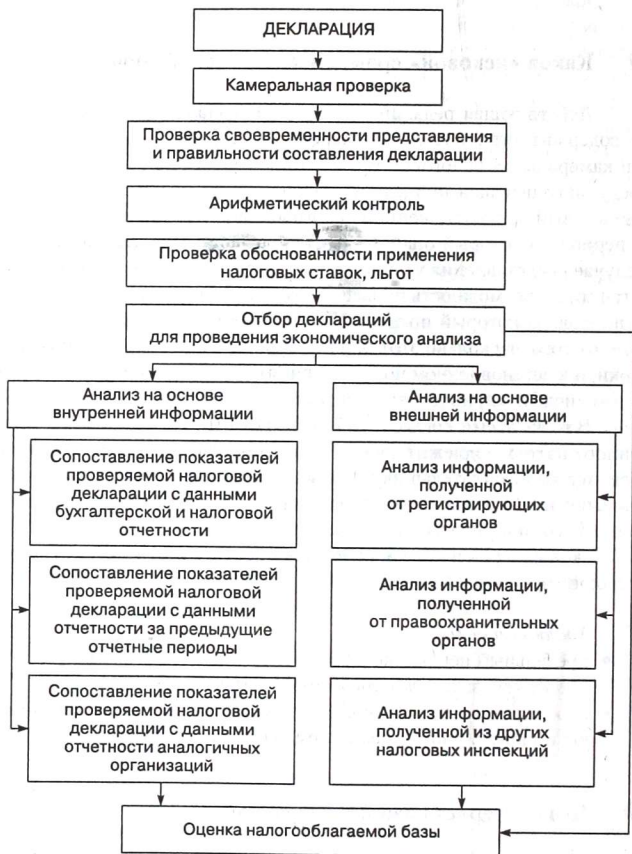


Рис. 1. Схема проведения камеральной проверки

На каждом этапе проверки проводятся определенные действия.

1. Проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Этот этап проходит при приеме налоговой отчетности и заключается в проверке полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности. Данная проверка проводится специалистом отдела по работе с налогоплательщиками, принимающим отчетность.

Сейчас этот этап имеет технический характер и ориентирован в первую очередь на проверку комплектности представляемых документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

2. Визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности. Под визуальным контролем подразумевается проверка полноты и четкости заполнения необходимых реквизитов, наличия подписей. Данная проверка также проводится специалистом отдела по работе с налогоплательщиками, принимающим отчетность. На данном этапе специалист, принявший у налогоплательщика отчетность, контролирует наличие обязательных реквизитов: наименование налогоплательщика; ИНН; налоговый период, за который представляется отчетность, и др.

Если в отчетности отсутствует какой-либо из обязательных реквизитов, нечетко заполнены отдельные реквизиты, запись сделана карандашом, внесены исправления, не заверенные подписью уполномоченного лица, работник инспекции уведомляет налогоплательщика о необходимости в установленный срок внести исправления и привести налоговую отчетность в соответствие с формой, утвержденной налоговым законодательством. Однако отказать в принятии налоговой отчетности в этих случаях инспектор не вправе.

❏ Компания сдала налоговую декларацию в инспекцию в установленный срок, отметки о ее принятии имеются. Впоследствии по результатам камеральной проверки было принято решение о привлечении фирмы к ответственности за несвоевременную сдачу отчетности в связи с тем, что она была подана на бланках старого образца. Правомерно ли это?

Налоговые органы действительно имеют право отказать в принятии деклараций, составленных не по форме. Об этом сказано в п. 133 Административного регламента ФНС России по исполнению государственной функции по бесплатному информированию налогоплательщиков (в том числе в письменном виде), утвержденного приказом Минфина России от 18 января 2008 г. № 9н. Подтверждается данный вывод и положениями п. 4

ст. 80 НК РФ. Если в приеме отчетности компании отказано, то декларация не признается представленной в налоговый орган. Данное правонарушение влечет привлечение к ответственности по ст. 119 НК РФ в виде штрафа. Однако в рассматриваемом случае декларация налогоплательщика была принята налоговым органом, а значит, она была подана в установленный срок. Ответственность же за представление отчетности в срок по форме, утвержденной ранее, но измененной в установленном порядке до момента представления декларации в инспекцию, не предусмотрена¹.

На том же основании ФАС Уральского округа в постановлении от 14 мая 2008 г. № Ф09-3430/08-С2, а также ФАС Дальневосточного округа в решении от 3 октября 2007 г. № Ф03-А24/07-2/3246 встали на сторону налогоплательщика. Единственным выдвинутым судьями условием было наличие в старой форме налоговой декларации тех же сведений, необходимых для исчисления и уплаты налога, что и в новой форме декларации.

3. Арифметический контроль. Такой контроль проводит отдел, ответственный за ввод налоговой отчетности.

Если в процессе ввода отчетности, исходя из взаимосвязи показателей строк и граф, предусмотренных формой налоговой декларации, выявляются арифметические ошибки (в автоматизированном режиме), специалист, осуществлявший ввод, составляет протокол таких ошибок и передает его в отдел камеральных проверок. Если в процессе арифметического контроля не выявлено каких-либо неточностей, налоговая отчетность также передается в отдел камеральных проверок с соответствующей отметкой специалиста, осуществлявшего ввод. Все операции по камеральной проверке после проведения арифметического контроля представленной налоговой отчетности осуществляются специалистами отдела камеральных проверок налогового органа.

4. Проверка своевременности представления данных налоговой отчетности. За несвоевременное представление налоговой декларации предусмотрена ответственность по ст. 119 НК РФ.

На этом этапе выявляются налогоплательщики, не представившие отчетность. Через 6 дней после срока представления деклараций отдел камеральных проверок осуществляет сверку плательщиков, обязанных их сдать и фактически их не представивших. Таких плательщиков уведомлением вызывают для дачи пояснений о непредставлении деклараций в установленный срок. По истечении десяти рабочих дней после срока представления деклараций осуществляется повторная сверка, после чего в отношении плательщиков, так и не представивших деклара-

¹ Письмо Минфина России от 7 ноября 2008 г. № 03-02-07/1-456.

ции, принимается решение о приостановлении их операций по счетам в банке. Это решение направляется банку с одновременным уведомлением плательщика. После представления декларации налоговый орган принимает решение об отмене приостановления операций по счетам.

5. Проверка обоснованности применения налоговых ставок, льгот. Выявляется наличие оснований для применения льгот, установленных законодательством о налогах и сборах, а также правильность применения налоговых ставок, предусмотренных как федеральным, так и местным законодательством о налогах и сборах.

6. Проверка правильности исчисления налоговой базы. На этом этапе проверки налоговый орган в обязательном порядке осуществляет следующие контрольные мероприятия:

- сопоставляет показатели налоговой отчетности текущего периода с аналогичными показателями отчетностей предыдущих периодов. Выявление явного несоответствия показателей отчетного периода показателям прошедших периодов, не обусловленного какими-либо причинами (вводом в эксплуатацию нового оборудования, расширением штата сотрудников и др.), может повлечь за собой более тщательное исследование представленных документов, вплоть до включения налогоплательщика в список кандидатов на выездную проверку;

- сравнивает показатели проверяемой налоговой декларации с показателями налоговой декларации по другим видам налогов и с бухгалтерской отчетностью;

- проверяет достоверность показателей налоговой декларации (расчета) на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации;

- анализирует соответствие уровня и динамики показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства и реализации продукции (работ, услуг), уровню и динамике показателей объемов потребления налогоплательщиком электро- и теплоэнергии, воды и т.д.;

- проводит сравнительный анализ основных показателей налоговой отчетности (выручки, расходов и т.п.) и средних показателей отчетности налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды деятельности. Такой анализ налоговые органы проводят не реже одного раза в квартал в отношении крупнейших и «бюджетобразующих» налогоплательщиков и не реже одного раза в год в отношении иных налогоплательщиков.

❶ Узелки на память:

- при проведении камеральной проверки инспекция в первую очередь проверяет своевременность представления и правильность

заполнения деклараций, включая арифметическое исчисление налоговой базы;

- чтобы минимизировать риск выездной проверки, организации следует самой провести подобный анализ своих основных показателей и при выявлении каких-либо отклонений быть готовой к объяснению их причин, заранее подготовив соответствующие внутренние документы (бизнес-планы, маркетинговую политику и др.).

❓ **Бывает ли камеральная проверка бухгалтерской отчетности**

Подпунктом 5 п. 1 ст. 23 НК РФ установлена обязанность налогоплательщика представлять по месту своего учета бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Бухгалтерская отчетность так же, как и налоговые декларации (расчеты) и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, представляется налогоплательщиком-организацией в налоговый орган для целей налогового контроля, проводимого посредством налоговых проверок, проверок данных учета и отчетности и в иных формах.

Регламентом проведения камеральных проверок перед налоговым инспектором не поставлена задача проверять правильность заполнения бухгалтерской отчетности налогоплательщика. То есть бухгалтерская отчетность сама по себе не может являться объектом камеральной проверки, так как в соответствии со ст. 88 НК РФ объектом проверки может быть только налоговая декларация (расчет). Но бухгалтерская отчетность служит источником информации для проведения камеральной проверки налоговых деклараций.

📄 В практике приходится сталкиваться с противоположными ситуациями. У инспектора одной из налоговых инспекций Московской области при проведении анализа представленной организацией отчетности возник вопрос: «Что отражено по статье бухгалтерского баланса „Незавершенное строительство“?». Для того чтобы получить интересующую его информацию, организации в июле 2008 г. было направлено требование о представлении документов, в котором было следующее:

«В связи с проведением камеральной проверки отчетности за 2008 год, в соответствии со ст. 93 Налогового кодекса Российской Феде-

рации, Вам необходимо представить в течение 10 дней со дня вручения настоящего требования следующие документы:

1) бухгалтерские регистры по счету 08 „Вложения во внеоборотные активы“ за 2007 год;

2) договоры, акты, счета-фактуры и другие документы, операции по которым отражены в регистрах по счету 08 „Вложения во внеоборотные активы“ за 2007 год».

Правомерно ли такое требование?

При составлении вышеуказанного требования инспектором были допущены серьезные нарушения налогового законодательства:

- Налоговым кодексом РФ не предусмотрено проведение «камеральной проверки отчетности». Пункт 1 ст. 88 НК РФ предусматривает проверку налоговой декларации;

- согласно п. 7 ст. 88 НК РФ, при проведении камеральной проверки налоговый орган не вправе истребовать у организации дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Представление бухгалтерских регистров ст. 88 не предусмотрено.

Как вышли из ситуации? Налогоплательщик в течение 10 дней с момента получения требования отправил в адрес налоговой инспекции письмо с просьбой уточнить: проверка какой отчетности проводится и какими положениями Налогового кодекса РФ предусмотрено представление перечисленных документов при проведении камеральной проверки.

В ответ налоговая инспекция прислала письмо с просьбой дать пояснения в порядке ст. 93.1 НК РФ о данных, которые отражены по статье бухгалтерского баланса «Незавершенное строительство». Эти пояснения инспекции были представлены, поскольку запрос был обоснован соответствующей нормой.

❶ Узелки на память:

- налоговое законодательство не предусматривает проведение камеральной проверки бухгалтерской отчетности;
- если при проведении камеральной проверки налоговых деклараций у инспектора возникают вопросы по отражению данных в бухгалтерской отчетности, то в этом случае он должен составить требование на представление информации в соответствии со ст. 93.1 НК РФ;

❓ Как связана проверка бухгалтерской отчетности с камеральной проверкой по налогам

Как было сказано выше, бухгалтерская отчетность организации служит источником информации для проведения камеральной проверки налоговых деклараций.

На этапе проверки правильности исчисления налоговой базы проводятся:

- анализ логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для ее исчисления;
- сопоставление отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;
- взаимосвязка показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, а также отдельных показателей деклараций по различным налогам;
- сопоставление данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с имеющимися в налоговой инспекции данными о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученными из других источников.

□ Так, при проверке декларации по налогу на прибыль инспектор сопоставляет:

- величину доходов по декларации с суммой выручки, отраженной в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2);
- величину расходов с суммами расходов, отраженных в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2), Приложении к балансу (форма № 5) и пр.

При проверке декларации по налогу на имущество организаций данные о стоимости основных средств сопоставляются с данными Бухгалтерского баланса (форма № 1) и Отчета о движении капитала (форма № 3), Приложения к балансу (форма № 5).

При проверке декларации по налогу на добавленную стоимость инспектор:

- для проверки правильности налоговой базы сравнит величину выручки по декларации с суммой выручки, отраженной в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2);
 - при проверке налоговых вычетов проанализирует информацию Бухгалтерского баланса (форма № 1) об остатках товарно-материальных ценностей, об остатках кредиторской задолженности и пр.
-

❗ **Узелок на память:**

- прежде чем сдать налоговый отчет, проведите собственный анализ ключевых показателей, сравнив его данные с данными бухгалтерской отчетности. Если обнаружатся расхождения, будьте готовы их объяснить.

❓ **Можно ли не выполнять требование о представлении дополнительных документов**

Следует отметить, что в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет. Запрет на подобные действия содержится в п. 7 ст. 88 НК РФ, в силу которого при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено кодексом.

Практика показывает, оспорить необоснованные требования инспекции о представлении документов возможно.

▶ Рассмотрим эпизод, в отношении которого вынесено положительное для налогоплательщика решение (постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 7307/08).

Предприниматель представил уточненную налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц. Инспекция затребовала у него для камеральной налоговой проверки первичные документы, подтверждающие расходы: копии договоров, акты приема-передачи, накладные, доверенности на получение товара, счета-фактуры, отчеты комиссионера (поверенного, агента), платежно-расчетные документы, акты выполненных работ, транспортные документы, приходно-расходные кассовые ордера, акты о зачете взаимных требований, акты приема-передачи векселей, документы, подтверждающие оплату этих векселей, и т.д. Предприниматель письменно попросил инспекцию дать пояснения относительно законности подобного требования.

Инспекция дала ответ, что при проведении камеральной налоговой проверки лишь наличие первичных учетных документов, подтверждающих фактически произведенные расходы, дает основания для предоставления заявленных налогоплательщиком профессиональных налоговых

вычетов. А при проведении проверок налоговый орган вправе истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие их право на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

Такое обоснование судьи признали незаконным. Предоставление плательщику налога на доходы физических лиц права на получение профессиональных налоговых вычетов, определенных п. 1 ст. 221 НК РФ, не отвечает признакам льготы по налогам и сборам согласно ст. 56 НК РФ. Следовательно, для получения профессионального вычета камеральной проверки первичных документов быть не должно. Глава 23 НК РФ также не обязывает налогоплательщика представлять в налоговый орган вместе с налоговой декларацией по НДФЛ первичные документы, послужившие основанием для исчисления налога в заявленном размере.

❗ **Узелок на память:**

- при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если это не предусмотрено ст. 88 НК РФ. Если такое требование поступило, его можно оспорить в суде.

❓ **Какие самые слабые места в «прибыльной» декларации**

На первом этапе камеральной проверки декларации по налогу на прибыль инспектор проводит анализ показателей декларации на выполнение контрольных соотношений, т.е. проверяется связь отдельных данных декларации между собой. Одновременно идет проверка показателей декларации на их соответствие главе 25 НК РФ.

В отношении декларации по налогу на прибыль инспекции проводят так называемую «углубленную» камеральную проверку. В отношении налога на прибыль это означает следующее.

Уровень «глубины» камеральной проверки декларации по налогу на прибыль зависит от нескольких факторов. У налоговиков есть свои внутренние документы и методические рекомендации, в которых сказано, что проверка декларации по налогу на прибыль обязательно должна включать сопоставление показателей данной декларации с показателями бухгалтерской отчетности и других налоговых деклараций. Кроме того, инспекторы проводят экономический анализ декларации. Обязательно ежеквартально проводят экономический анализ деклараций с заявленными убытками, деклараций крупнейших налогоплательщиков, а также отчетов «бюджетообразующих» налогоплательщи-

ков, поступления которых составляют не менее 60% всех поступлений в бюджет. По остальным это делается раз в год по результатам годовой отчетности. Если в организации все в порядке и в ее отчетах нет существенных отклонений от установленных норм, такой анализ может и не проводиться. Результаты экономического анализа оформляют в произвольной форме.

Исходя из методических рекомендаций, именно по результатам начального этапа камеральной проверки «прибыльной» декларации налоговые органы должны решить, стоит ли включить данного налогоплательщика в план выездных проверок, а также разработать план действий по эффективному проведению такой проверки в отношении этой организации.

С Как проходит экономический анализ декларации по налогу на прибыль?

В ходе экономического анализа выполняются следующие процедуры.

А. Сравниваются показатели декларации по налогу на прибыль за текущий отчетный (налоговый) период и аналогичные показатели в декларациях за предыдущие отчетные (налоговые) периоды.

1. Анализируется динамика доходов и расходов. Если будет установлено, что темп роста расходов значительно опережает темп роста доходов, то обязательно возникнет вопрос: а есть ли для такого соотношения объективные причины?

2. Анализируется структура доходов и расходов и динамика по отдельным статьям:

во-первых, проверяющие определяют долю прямых расходов в выручке от реализации, т.е. их интересует рентабельность. Если расходы возросли, а выручка осталась прежней — это повод для проверки;

во-вторых, анализируется доля косвенных расходов. Если их величина из года в год увеличивается в разы, в то время как сумма выручки за проверяемые периоды увеличилась незначительно, есть повод для выяснения этого обстоятельства на территории налогоплательщика.

Б. Сравниваются показатели декларации по налогу на прибыль с данными деклараций по НДС.

Большинство организаций используют метод начисления при расчете налога на прибыль, как и при расчете НДС. Поэтому инспектор ожидает, что показатели выручки от реализации в декларациях по НДС за соответствующий период будут «стыковаться» с соответствующими показателями декларации по налогу на прибыль.

Если есть различия, то для этого должны быть законные основания, например:

1) реализация отдельных товаров, работ, услуг не облагается НДС;

2) если организация занимается экспортом, отгрузка товара считается облагаемой НДС, однако ставка НДС нулевая, которая и вносит свои «коррективы»;

3) если у налогоплательщика в проверяемом периоде были операции по передаче имущества безвозмездно, то в декларации по налогу на прибыль такая операция не отражается, а в декларации по НДС информация будет отражена;

4) если по отдельным договорам предусмотрен особый порядок перехода прав собственности на товары и работы, то периоды возникновения объектов обложения по НДС и налогу на прибыль будут разные: по НДС — исходя из даты отгрузки, а по налогу на прибыль — из момента перехода права собственности;

5) часть выручки от реализации может быть отражена в декларации по налогу на прибыль в составе внереализационных доходов (аренда имущества, проценты по товарному кредиту).

В. Сопоставляются показатели декларации по налогу на прибыль с показателями бухгалтерской отчетности.

При проверке показателей бухгалтерской и налоговой отчетностей прежде всего смотрят соотношение отдельных показателей декларации по налогу на прибыль с данными отчета о прибылях и убытках.

Отдельные показатели налоговых деклараций с данными соответствующей бухгалтерской отчетности налоговики сопоставляют за последние три года, непосредственно предшествующих году проведения анализа. Это помогает проверяющим отследить тенденции в формировании доходов и расходов, влияющих не только на налог на прибыль, но и на суммы других налогов. Причем, как правило, такая проверка проходит не вручную, а в автоматизированном режиме — с помощью специальной программы. Поэтому инспектор и не будет вникать, почему показатели не совпадают. Он просто вызовет налогоплательщика для дачи объяснений.

Сопоставление некоторых строк налоговой декларации по налогу на прибыль с суммой показателей соответствующих строк формы № 2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках» приведено в таблице.

№	Показатель декларации по налогу на прибыль	Показатели из формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»
1	Сумма показателей строк 010 и 020 листа 02	Сумма показателей строк 010, 060, 080, 090 и 120

№	Показатель декларации по налогу на прибыль	Показатели из формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»
2	Сумма показателей строк 010 и 100 приложения № 1 к листу 0	Сумма показателей строк 010, 060, 080, 090
3	Строка 020 приложения № 2 к листу 02 «Прямые расходы»	Показатель строки 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции»
4	Строка 201 приложения № 2 к листу 02 «Прямые расходы»	Показатель строки «Проценты к уплате»
5	Строка 205 приложения № 2 к листу 02 «Прямые расходы»	Показатель строки «Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании» таблицы расшифровки отдельных прибылей и убытков
6	Сумма налога на прибыль, строка 180 листа 02	Сумма налога на прибыль, строка 150 «Текущий налог на прибыль»

В декларации по налогу на прибыль выручка от реализации отражается по строке 010 приложения 1 к листу 02. Однако в этот показатель включена помимо дохода от обычных видов деятельности выручка от реализации прочего имущества и имущественных прав. Так как в бухучете такие доходы фирмы отражают в составе внереализационных доходов, напрямую сравнивать показатели строки 010 формы № 2 и строки 010 приложения 1 к листу 02 декларации нельзя.

Поэтому инспекторы сопоставляют доходы по обычным видам деятельности так. Выручку от обычных видов деятельности в налоговом учете подсчитывают по следующей формуле:

$$B = B_r - B_{p1} - B_{p2},$$

где B — доход от обычных видов деятельности;

B_r — выручка от реализации всего (стр. 010 приложения 1 к листу 02);

B_{p1} — выручка от реализации имущественных прав, за исключением доходов от реализации права требования (стр. 013 приложения 1 к листу 02);

B_{p2} — выручка от реализации прочего имущества (стр. 014 приложения 1 к листу 02).

Если организация реализует ценные бумаги или финансовые услуги или получает доход от работы обслуживающих производств, то к полученному показателю нужно прибавить доход и от соответствующей деятельности.

Полученный показатель проверяющие сравнивают с той суммой, которая отражена в строке 010 «Отчета о прибылях и убытках». Если значения не будут равны, то налоговики потребуют от фирмы письменных разъяснений о причине отклонений.

В методических рекомендациях указаны возможные причины расхождений:

- организация проводит операции с ценными бумагами. Это значит, что доходы от их реализации компания отражает в листе 05 декларации;

- отказ от признания выручки в бухгалтерском учете в случае невыполнения дополнительных условий к передаче права собственности по сделке;

- наличие производств с длительным циклом в случаях, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ. Для целей налога на прибыль такие доходы должны признаваться в течение всего срока выполнения работ, а не только после фактической реализации, как в бухучете;

- пересчет выручки по правилам ст. 40 НК РФ;

- переоценка стоимости имущества. Из-за того что в бухгалтерском учете переоценка отражается, а в налоговом — нет, доход по декларации будет ниже, чем в форме № 2.

Чтобы быть во всеоружии, надо учесть, что на практике причин расхождения указанных выше показателей гораздо больше, чем заявлено налоговиками:

- положительная разница, полученная при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

- стоимость безвозмездно полученного имущества от учредителей, доля которых в уставном капитале компании более 50%;

- стоимость полученных арендодателем неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;

- расхождение в сумме текущего налога возможно, если в текущем периоде выявлено искажение суммы налога на прибыль за прошлые годы. В бухучете нужно скорректировать налог в момент выявления ошибки. Полученный результат будет отражен по строке 150 «Отчета о прибылях и убытках». Что касается налогового учета, то необходимо подать уточненную декларацию за прошлый период. Поэтому значение текущего налога на прибыль, которое показано в форме № 2, будет отличаться от данных декларации.

Кроме того, некоторые виды доходов могут быть отражены только в налоговом учете. Например, это проценты по договору займа, срок действия которого приходится более чем на один налоговый период. В налоговом учете этот доход будет признан на конец соответствующего отчетного (налогового) периода (п. 6 ст. 271 НК РФ). В бухгалтерском учете проценты отражаются исходя из условий договора, в соответствии с которыми начисление и уплата процентов могут быть предусмотрены на дату возврата всей суммы займа.

Итак, сначала налоговики устанавливают факты несоответствия или отсутствия логической связи между показателями налоговой и (или) бухгалтерской отчетности. Если они будут обнаружены, у компании могут запросить пояснения о порядке формирования отдельных сумм доходов и расходов, а также операций, финансовые результаты которых учтены при расчете налоговой базы. Причем первичные документы могут быть затребованы, только если у налоговиков появятся основания предполагать, что база по налогу на прибыль занижена.

Налоговая инспекция обязательно потребует пояснений, если:

1) в налоговой декларации будут заявлены:

— льготы,

— пониженные ставки,

— получение средств целевого финансирования;

2) в бухгалтерской отчетности отражена прибыль, а в налоговой декларации — убыток. Убыток от финансово-хозяйственной деятельности, в т.ч. по отдельным операциям, финансовый результат по которым определяется в особом порядке, вызывает первоочередной вопрос проверяющих. В пояснительной записке к годовому отчету лучше сразу расшифровать для налоговых инспекторов перечень отложенных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, постоянных налоговых обязательств (активов);

3) включение в расходы амортизационной премии. Налоговики рекомендуют при проверке правомерности включения в расходы амортизационной премии (п. 1.1 ст. 259 НК РФ) сравнить данные раздела «Основные средства» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5), в частности колонки № 4 «Поступило». Если эта колонка не заполнена, есть повод проверить, откуда взялась амортизационная премия. Если нет формы № 5, то сравнивают данные по строке «Основные средства» в балансе на начало и конец отчетного (налогового) периода. При этом вопрос возникнет, если у компании данные бухгалтерской отчетности по основным средствам не изменились, а амортизационная премия тем не менее заявлена;

4) уменьшение остаточной стоимости основных средств, которая отражена в бухгалтерском балансе по строке 120 «Основные средства». Это означает, что у организации были операции по реализации амортизируемого имущества. Налоговики проверят, отражена ли данная операция в налоговой декларации;

5) в таблице расшифровок отдельных прибылей и убытков формы № 2 отражены доходы (убытки) прошлых лет, а в декларации (стр. 101 приложения 1 к листу 02 или стр. 301 приложения 2 к листу 02)

отсутствуют данные о такой прибыли (убытке). В этом случае инспектор обязательно проверит, сдавала ли организация уточненные декларации за предыдущие налоговые периоды.

❗ **Узелки на память:**

Чтобы уменьшить вероятность возникновения спорных ситуаций или проведения в компании выездной налоговой проверки, надо:

- проанализировать причины различий между отдельными показателями налоговой декларации по налогу на прибыль или расхождений с декларациями по НДС, бухгалтерской отчетности;
- в случае выявления расхождений предоставить письменные пояснения причин их возникновения вместе с декларацией.

❓ **Как проходит камеральная проверка декларации по НДС**

Камеральная проверка декларации по НДС имеет свои особенности.

Так же, как и проверка декларации по налогу на прибыль, первым этапом камеральной проверки декларации по НДС является проверка показателей декларации на выполнение контрольных соотношений, т.е. проверяется связь отдельных данных декларации между собой. Кроме того, на этом этапе идет проверка отдельных показателей декларации на соответствие их главе 21 НК РФ.

Эти соотношения приведены в приказе ФНС России от 10 мая 2007 г. № ШТ-14-03/207дсп (документ для служебного пользования).

Те организации, у которых сумма налога получилась к уплате, проходят только первый этап камеральной проверки. Если, конечно, бухгалтер не допустил никаких ошибок или описок в отчете или нет других поводов для более тщательной проверки.

Для отбора кандидатов на более тщательную проверку налоговой проводят предварительный камеральный анализ. Кто может стать кандидатом?

Прежде всего это фирмы, у которых:

- единовременная сумма вычета составляет свыше пяти млн руб.;
- систематически вычеты составляют более 50% от начисленных сумм налога;
- соотношение вычетов и начислений, превышающих средний уровень по региону или отрасли;

- есть хозяйственные отношения с фирмами, ранее необоснованно возмещавшими НДС;
- есть деятельность как облагаемая, так и не облагаемая налогом;
- в декларации отражены значительные суммы налога по строительно-монтажным работам для собственного потребления;
- суммы вычетов резко возросли по сравнению с предыдущими налоговыми периодами;
- есть расчеты с другими организациями без использования денег (векселя, товарообменные сделки, зачет взаимных требований, соглашения об отступном, новации, переводе долга и т.д.);
- в течение нескольких периодов суммы вычетов превышают суммы начисленного налога.

Кроме того, особое внимание проверяющие, разумеется, уделяют крупнейшим налогоплательщикам и налоговым агентам. Не останутся без внимания и те организации, которые изменили место своей регистрации и предъявили к вычету значительные суммы налога, перешли на «упрощенку» или ЕНВД (они должны восстановить и заплатить НДС, ранее поставленный к вычету, по остаткам основных средств и товарно-материальных ценностей) либо получили освобождение от НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ.

Анализируя бухгалтерскую отчетность на предмет проверки НДС, инспекторы также могут взять на заметку организацию, если полученная в результате анализа информация покажется им подозрительной. На что же они обращают внимание?

Подозрительным считается:

- если компания систематически заявляет значительную сумму НДС к возмещению и одновременно постоянно наращивает кредиторскую задолженность. Налоговики могут заподозрить фиктивные покупки. Понятно, что проверяющие стремятся уличить компании в незаконном возмещении налога из бюджета. Конечно, если подобная ситуация имеет кратковременный характер, то, скорее всего, она не заинтересует инспекторов;
- если вычет по авансам будет больше НДС с отгрузки. Так как вычет по полученным авансам возможен только в периоде отгрузки, то сумма вычета никак не может быть больше НДС, исчисленного с отгрузки;
- если изменения запасов готовой продукции и товаров для перепродажи, которые отражаются по строке 214 бухгалтерского баланса, несопоставимы с разностью между стоимостью реализованных и приобретенных ценностей по декларации;

• если сумма реализации в декларациях по НДС окажется меньше, чем бухгалтерская выручка за те же периоды или доходы от реализации по прибыльной декларации.

Конечно, есть объективные причины таких расхождений, например наличие необлагаемых НДС видов деятельности, разные периоды признания выручки для бухгалтерского учета (момент перехода права собственности) и для НДС (дата отгрузки) и пр.

□ Как сопоставляют данные бухгалтерской и налоговой отчетностей инспекторы, видно из примеров.

Пример 1

Проверка сопоставимости данных организации, которая занимается оптовой торговлей, за I квартал 2009 г. Для расчета использованы декларация по НДС, декларация по налогу на прибыль, бухгалтерский баланс и форма № 2.

По декларации НДС:

Выручка (сумма стр. 010—060 гр. 4 раздела 3) составила 35 400 000 руб. НДС, начисленный с реализации (сумма стр. 010—060 гр. 6 раздела 3), — 5 400 000 руб.

Сумма НДС, заявленная к возмещению по приобретенным товарам, работам, услугам (стр. 220 минус стр. 230 раздела 3), — 4 500 000 руб.

Сумма НДС к уплате в бюджет (стр. 350 раздела 3) — 800 000 руб.

По декларации по налогу на прибыль:

Доход от реализации (сумма показателей стр. 010 и 020 приложения № 1 к листу 02) — 30 000 000 руб.

По бухгалтерской отчетности:

Выручка от реализации (показатель стр. 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках») — 30 000 000 руб.

Остаток товаров на 01.01.2009 (стр. 214 баланса (ф. № 1)) — 5 000 000 руб.

Остаток товаров на 01.04.2009 (стр. 214 баланса (ф. № 1)) — 3 000 000 руб.

Сумма выручки сопоставима по всем формам отчетности.

Остаток товара снизился за I квартал на 2 000 000 руб. НДС с суммы снижения — 360 000 руб. (2 000 000 x 18%).

Так как сумма НДС к уплате в бюджет превышает рассчитанную сумму налога с разницы в остатках, то подозрение данная декларация, скорее всего, не вызовет.

Пример 2

Проверка сопоставимости данных организации, которая занимается оптовой и розничной торговлей, за I квартал 2009 г. Для расчета использованы декларация по НДС, по налогу на прибыль, бухгалтерский баланс и форма № 2.

По декларации НДС:

Выручка (сумма стр. 010—060 гр. 4 раздела 3) составила 17 700 000 руб. НДС, начисленный с реализации (сумма стр. 010—060 гр. 6 раздела 3), — 2 700 000 руб.

Сумма НДС, заявленная к возмещению по приобретенным товарам, работам, услугам (стр. 220 минус стр. 230 раздела 3), — 2 600 000 руб.

Сумма НДС к уплате в бюджет (стр. 350 раздела 3) — 100 000 руб.

По декларации по налогу на прибыль:

Доход от реализации (сумма показателей стр. 010 и 020 приложения № 1 к листу 02) — 20 000 000 руб.

По бухгалтерской отчетности:

Выручка от реализации (показатель стр. 010 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках») — 15 000 000 руб.

Остаток товаров на 01.01.2009 (стр. 214 баланса (ф. № 1)) — 5 000 000 руб.

Остаток товаров на 01.04.2009 (стр. 214 баланса (ф. № 1)) — 3 000 000 руб.

Сумма выручки в декларации по НДС сопоставима с суммой доходов от реализации по декларации по налогу на прибыль, но меньше выручки по бухгалтерской отчетности (форма № 2). Но организация представила декларацию по единому налогу на вмененный доход по розничной торговле, значит, разница в этих показателях связана с необлагаемой реализацией — розничной торговлей.

Остаток товара снизился за I квартал на 2 000 000 руб. НДС с суммы снижения — 360 000 руб. ($2\,000\,000 \times 18\%$).

Так как сумма НДС к уплате в бюджет меньше, чем рассчитанная сумма налога с разницы в остатках, то отчетность организации свидетельствует о налоговых рисках.

В таких случаях инспектор, как правило, требует дополнительных пояснений (ст. 90 НК РФ) или вызывает руководителя организации для дачи пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ).

При наличии подозрений о недостоверности данных, указанных в декларации, налоговая инспекция обязательно потребует пояснений в порядке ст. 93.1 НК РФ.

Обратите внимание: если в декларации по НДС налог заявлен к уплате, то при камеральной проверке дополнительные документы, подтверждающие налоговые вычеты по этой декларации, налоговики требовать не вправе¹.

Вместе с тем на основании п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на налоговые льготы. Таким образом, у организаций, осуществляющих операции, предусмотренные ст. 149 НК РФ, проверяющие могут затребовать любые документы, подтверждающие наличие таких операций и оснований для освобождения от НДС².

Тем же, кто заявил налог к возмещению из бюджета, придется доказывать свое право на налоговый вычет. По таким декларациям налоговики также проводят камеральную проверку, называемую ими «углубленной». Что это значит?

В соответствии с п. 8 ст. 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговые органы вправе истребовать у проверяемой организации документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов. При камеральной проверке декларации по НДС инспектор вправе затребовать только те документы, которые необходимы для применения вычета, согласно ст. 172 НК РФ (п. 8 ст. 88 НК РФ).

К документам, подтверждающим вычет, могут относиться:

- документы, подтверждающие фактическую уплату НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- документы, подтверждающие уплату НДС, удержанного налоговыми агентами;
- договор аренды помещения или документ, подтверждающий право собственности на помещение (при аренде государственного и муниципального имущества — счета-фактуры, выписываемые арендатором самостоятельно);
- документы (товарные накладные), подтверждающие поставку на учет товарно-материальных ценностей и основных средств;

¹ Письмо Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 03-02-07/2-209. Это письмо доведено до налоговой службы.

² Письмо Минфина России от 10 октября 2008 г. № 03-07-07/103.

- счета-фактуры;
- книга покупок;
- акты по оказанным услугам.

В некоторых случаях для получения вычета необходимо наличие «иных документов» (п. 3, 6—8 ст. 171 НК РФ):

- при принятии к вычету сумм НДС с авансов — счета-фактуры, выписываемые налогоплательщиками самостоятельно;
- при осуществлении бартерных операций или взаимозачете — платежное поручение, удостоверяющее факт уплаты «входного» НДС партнеру (п. 2 ст. 172 НК РФ);
- по НДС с сумм расходов на проезд в служебной командировке, расходов на наем жилого помещения, представительским расходам — соответствующие документы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль;
- при наличии не облагаемых НДС операций — документы, подтверждающие ведение раздельного учета, или расчет, который подтверждает, что доля совокупных расходов на производство товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% от общей суммы расходов на производство.

□ Перечень подтверждающих вычеты документов, установленный ст. 172 НК РФ, не закрыт. Поэтому на практике инспекторы трактуют понятие «документы, подтверждающие вычеты» весьма широко. Иначе говоря, они считают таковыми любые бумаги, так или иначе связанные с «входным» НДС. Поэтому кроме вышеперечисленных контролеры требуют дополнительные документы, которые могут быть связаны с налоговыми вычетами:

- первичные документы складского учета, подтверждающие принятие ценностей (работ, услуг) к учету;
- документы, подтверждающие оплату товаров (работ, услуг);
- регистры бухгалтерского учета (оборотные-сальдовые ведомости по счетам 60 и 62 с расшифровкой контрагентов, информацию по счетам 10, 41, 01, 07, анализ счетов 68, 62, 90, 60) и т.д.

Часто требуют представить документы, которые не связаны с проверкой сумм заявленных в декларации вычетов:

- книгу продаж;
- договоры на реализацию, заключенные с покупателями и заказчиками, с приложением прайс-листов;
- копии выставленных счетов-фактур.

Более того, проверяющие зачастую требуют от налогоплательщиков составления отдельных таблиц и расчетов, объяснительные записки с подробным описанием товарного потока, информацией об основных поставщиках, грузоотправителях, месте хранения товаров и материалов, основных покупателях.

Налоговые органы объясняют это тем, что, заявляя сумму к возмещению из бюджета, предприятие в данном случае должно подтвердить не только заявляемые налоговые вычеты, но и правильность определения налоговой базы, из которой производятся вычеты, и исчисления суммы налога с нее.

Практика показывает, что большинство компаний выполняет требования фискалов.

При отказе в представлении данных документов в рамках камеральной проверки следует сослаться на ст. 88 НК РФ, указав, что эти документы не являются документами, подтверждающими правомерность налоговых вычетов, а относятся к документам, подтверждающим суммы начисленного налога. Требуя документы, подтверждающие суммы начисленного налога, налоговый орган расширяет перечень документов, возможность истребования которых возникает у него в силу ст. 88 НК РФ, чем превышает свои полномочия. Согласно подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие кодексу. В то же время отказ в представлении данных документов не означает, что налоговый орган лишается возможности проверить правильность исчисления налога с налоговой базы. Такое право у него остается, но только в рамках проведения иной формы налогового контроля — выездной проверки.

Однако стоит взвесить все «за» и «против» при принятии решения об отказе в представлении документов, имеющих отношение к сумме заявленных в декларации вычетов, ведь организация несет риски не только налоговых санкций, а ее должностные лица — административного наказания, но и отказа в возмещении сумм налога.

После получения документов налоговый инспектор приступает к проверке сведений, указанных в декларации и в представленных документах. Для этого используются база данных налоговых органов, информация из таможенных и пограничных органов, компетентных органов иностранных государств, правоохранительных органов.

Практика последних лет показывает, что при проведении камеральных проверок деклараций по НДС, в которых заявлен налог к возмещению, налоговые органы уделяют самое пристальное внимание контрагентам налогоплательщика — поставщикам и исполнителям. С этой целью проводится множество встречных проверок, от результатов которых за-

❗ **Узелки на память:**

- по любой декларации налоговый орган может потребовать дополнительные пояснения в соответствии со ст. 93.1 НК РФ или вызвать руководителя организации для дачи пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ);
- организации, осуществляющие не облагаемые НДС операции, обязаны представлять по требованию налоговых органов документы, подтверждающие осуществление этих видов деятельности и основания применения льгот;
- документы, подтверждающие налоговые вычеты, представляются, только если по декларации заявлен вычет.

❓ **Что может не понравиться инспектору в счете-фактуре**

Основными документами, предоставляющими право на налоговые вычеты, являются счета-фактуры, которые выставляют поставщики. Самое пристальное внимание налоговики при проверке уделяют достоверности и правильности их заполнения.

Исходя из практики можно выделить две основные причины, по которым налоговые органы не принимают к вычету НДС по конкретным счетам-фактурам:

- 1) составление счета-фактуры с нарушением порядка, установленного п. 5, 5.1 и 6 ст. 169 НК РФ, по следующим основаниям:
 - отсутствие реквизитов или их незавершенное исправление,
 - недостоверность данных, указанных в счете-фактуре;
- 2) несвоевременность принятия к зачету НДС по счету-фактуре.

📌 Основные претензии проверяющих к заполнению счетов-фактур.

А. Счет-фактура заполнен смешанным способом (машинным и рукописным).

От руки вписаны отдельные реквизиты — КПП, адрес, номер и дата платежного документа и пр. Налоговые органы приходят к выводу, что счет-фактура не соответствует требованиям, установленным подп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ, поскольку внесенные в них исправления не заверены печатью и подписью продавца.

Вместе с тем, по мнению арбитражных судов, заполнение отдельных граф счета-фактуры от руки, в то время когда все остальные заполнены машинописным текстом, не является исправлением счета-фактуры, требующим специального заверения.

При рассмотрении споров по данному вопросу арбитражные суды обращают внимание на то, что положения законодательства о налогах и сборах не содержат запрета на заполнение счетов-фактур как рукописным, так и машинописным способами либо двумя способами одновременно. Совмещение различных способов заполнения счетов-фактур не может являться основанием для отказа налогоплательщику в осуществлении вычетов уплаченных по данным счетам-фактурам сумм НДС.

Такие выводы содержатся, например, в постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 12 января 2006 г. № А19-8405/05-5-Ф02-6739/05-С1, ФАС Северо-Западного округа от 28 февраля 2006 г. № А56-408/2005.

Таким образом, заполнение счетов-фактур смешанным способом (машинописным и рукописным) не является исправлением, которое следует заверять в установленном порядке, и не может служить основанием для отказа налогоплательщику в применении вычета уплаченных по данным счетам-фактурам сумм налога на добавленную стоимость. Но с учетом позиции налоговых органов правомерность применения в этом случае налогового вычета, возможно, придется доказывать в судебном порядке.

Б. Счет-фактура заверен факсимильной подписью.

Налоговики придают большое значение подписи на документе. По их мнению, налогоплательщик не вправе предъявлять к вычету или возмещению суммы «входного» НДС на основании счета-фактуры, заверенного факсимильной подписью (письмо Минфина России от 27 апреля 2001 г. № 04-03-11/70; письма ФНС России от 7 апреля 2005 г. № 03-1-03/557/11, от 19 октября 2005 г. № ММ-6-03/886[®], от 14 февраля 2005 г. № 03-1-03/210/11, от 17 мая 2005 г. № ММ-6-03/404[®]).

Практика показывает, что в большинстве случаев организациям (индивидуальным предпринимателям) удается доказать свою правоту и предъявить вычет из бюджета по счетам-фактурам, удостоверенным факсимильной подписью. Причем некоторые из этих решений подтверждены и ВАС РФ. В качестве примера можно привести определение ВАС РФ от 13 февраля 2009 г. № 16068/08, в котором отказано в передаче данного дела № Ф08-4547/2008 в Президиум ВАС РФ. ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 20 августа 2008 г. по указанному делу указывает, что использование факсимиле при подписании счета-фактуры правомерно, поскольку запрета на его использование налоговое законодательство не устанавливает.

Список положительных решений можно пополнить: постановления ФАС Приволжского округа от 30 октября 2008 г. № А57-253/08, Московского округа от 27 июня 2006 г. № КА-А40/5367-06, от 17 июля 2007 г. № КА-А41/5085-07, Северо-Западного округа от 30 августа 2007 г. № А42-4217/2006, Западно-Сибирского округа от 1 июня 2005 г. № Ф04-3163/2005(11544-А46-3) и др.

В. Имеется в наличии только дубликат счета-фактуры, зарегистрированного в книге покупок.

По мнению проверяющих, оформлять дубликаты счета-фактуры неправомерно. Значит, принимать к вычету суммы НДС на основании таких счетов-фактур нельзя¹.

Эту позицию поддержали и некоторые суды (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 13 июня 2007 г. № Ф08-3312/2007-1363А, ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 июля 2007 г. № А19-31012/05-43-Ф02-2078/07, от 8 июня 2006 г. № А33-8794/05-Ф02-2683/06-С1, от 6 июня 2006 г. № А19-33003/05-43-Ф02-2612/06-С1).

Но большинство судов встает на сторону налогоплательщиков, указывая, что законодательство не содержит запрета на замену счетов-фактур дубликатами (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 26 июня 2007 г. № А11-5983/2006-К2-23/475, ФАС Центрального округа от 19 февраля 2007 г. № А09-4898/06-16, ФАС Уральского округа от 23 января 2008 г. № Ф09-11405/07-С2).

Г. Отсутствие в счете-фактуре КПП покупателя и продавца.

По мнению налоговых органов, отсутствие в счете-фактуре КПП покупателя и продавца нарушает порядок, установленный п. 5 ст. 169 НК РФ, а счет-фактура, не содержащий этого реквизита, не является основанием для принятия к вычету предъявленных покупателю продавцом сумм НДС².

В строках 2, 2а и 2б счета-фактуры кроме ИНН налогоплательщика и покупателя в соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914) необходимо указывать их КПП, хотя подп. 2 п. 5 ст. 169 НК РФ не содержит такого требования.

Однако в спорах, возникающих по подобным случаям, суд, как правило, занимает сторону налогоплательщика (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 19 декабря 2005 г. № Ф04-9053/2005(17997-А75-34), ФАС Северо-Западного округа от 27 ноября 2006 г. № А56-55403/2005, от 17 октября 2005 г. № А56-6717/2005).

¹ Письмо Минфина России от 8 декабря 2004 г. № 03-04-11/217.

² Письмо УМНС России по г. Москве от 30 марта 2004 г. № 24-11/21675.

Суды указывают, что поскольку пункты 5 и 6 ст. 169 НК РФ не предусматривают указание КПП налогоплательщиков в счетах-фактурах, а расширительное толкование данных норм недопустимо, то налоговый орган не вправе отказывать в применении вычета на таком основании.

Д. В счете-фактуре отсутствует номер платежно-расчетного документа при наличии в договоре условия о предварительной оплате товаров.

Налоговые органы считают, что если договором предусмотрена предварительная оплата и фактически платеж произведен до отгрузки товара (даже в рамках одного квартала), в счете-фактуре должны быть указаны реквизиты платежно-расчетного документа. При отсутствии этих реквизитов счета-фактуры не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению, так как они составлены с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

Однако суды не согласны с позицией налоговиков. Например, в постановлениях ФАС Приволжского округа от 24 января 2006 г. № А72-6633/04-7/498, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 февраля 2006 г. № Ф04-233/2006(19490-А03-31), ФАС Московского округа от 24 августа 2006 г., от 30 августа 2006 г. № КА-А40/7949-06, от 9 января 2007 г., от 16 января 2007 г. № КА-А40/13034-06, от 9 ноября 2006 г. № КА-А40/10960-06 арбитры приходят к следующему выводу. Если оплата поступила ранее отгрузки товаров, но в пределах того же налогового периода (квартала), то она не является авансом. Следовательно, требования Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость на такие платежи не распространяются, и счета-фактуры заполнять не нужно, что исключает необходимость заполнения графы, предусмотренной подп. 4 п. 5 ст. 169 НК РФ.

Если отгрузка товаров произошла частично в том же квартале, в котором получена предоплата, то счет-фактуру можно составить в конце этого квартала по поступившему платежу (авансу) только на ту сумму, на которую отгрузка товаров до окончания данного квартала не произведена.

Во избежание конфликтных ситуаций с налоговыми органами, по мнению автора, в счете-фактуре нужно отражать номер и дату всех платежных поручений, по которым производилась частичная оплата товаров, работ, услуг.

Е. В графе 1 счета-фактуры не приведено описание выполненных работ и услуг, есть только ссылка на реквизиты договора и акта.

По мнению финансистов, в графе 1 счета-фактуры нужно приводить описание выполненных работ и услуг, ссылок на реквизиты договора

и акта недостаточно (письма Минфина России от 20 марта 2009 г. № 03-07-09/10, от 22 января 2009 г. № 03-07-09/02). Налоговые органы солидарны с Минфином России.

В судебной практике нет однозначной позиции.

ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 25 сентября 2007 г. по делу № А82-4058/2006-99 и ФАС Уральского округа в постановлении от 24 июля 2007 г. № Ф09-5711/07-СЗ по делу № А60-36573/06 пришли к выводу, что отсутствие в счетах-фактурах описания оказанных услуг является нарушением п. 5 ст. 169 НК РФ, что влечет отказ в вычете.

А вот ВАС РФ в определении от 17 июня 2008 г. № 7083/08 по делу № А78-3815/2007-СЗ-21/217 отметил, что в счетах-фактурах имеется описание оказанных услуг и содержится ссылка на соответствующий договор, в котором содержание оказанных услуг конкретизировано.

Многие арбитры считают, что ссылка в счете-фактуре на договор (приложение к договору) не может рассматриваться как нарушение порядка заполнения счета-фактуры, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ (постановление ФАС Московского округа от 13 ноября 2007 г. № КА-А40/11702-07 по делу № А40-19125/07-87-93).

Однако больше всего претензий предъявляют к счетам-фактурам, которые, по мнению проверяющих, содержат недостоверные сведения.

А. В счете-фактуре указаны данные (например, ИНН/КПП) юридического лица, сведений о котором нет в ЕГРЮЛ.

В случае когда в счете-фактуре указаны данные (например, ИНН/КПП) юридического лица, сведений о котором нет в ЕГРЮЛ, налогоплательщик не сможет принять к вычету уплаченные по нему суммы НДС. Основания для этого более чем серьезные: с одной стороны, такой счет-фактура содержит недостоверные сведения, так как указанные в нем данные не соответствуют действительности, с другой — НДС уплачен лицу, не являющемуся в соответствии со ст. 143 НК РФ его плательщиком. Следовательно, указание продавцом в счетах-фактурах ИНН, который по данным налогового органа не был присвоен ни одному налогоплательщику, свидетельствует о несоответствии этих документов требованиям п. 5 ст. 169 НК РФ и влечет для налогоплательщика правовые последствия, предусмотренные п. 2 ст. 169 НК РФ.

Такого мнения придерживаются и суды (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 14 ноября 2008 г. № А29-1901/2008, ФАС Северо-Западного округа от 15 марта 2006 г. № А42-3384/2005, Уральского округа от 2 апреля 2008 г. № Ф09-2060/08-С2).

Б. Экземпляр счета-фактуры продавца не исправлен.

Официальная позиция контролирующих органов такова: при исправлении счетов-фактур изменения вносятся в счета-фактуры как покупателя, так и продавца. Без этого вычет НДС получить нельзя. Так, в письме Минфина России от 13 апреля 2006 г. № 03-04-09/06 сказано, что при уточнении информации в счетах-фактурах, выставленных продавцом, следует внести соответствующие исправления как в экземпляры счетов-фактур, оставшиеся у продавца, так и в экземпляры счетов-фактур, выставленные покупателю. В письме УФНС России по городу Москве от 14 июня 2007 г. № 19-11/055846 разъяснено, что счет-фактура, по которому покупатель предъявляет НДС к вычету, должен полностью соответствовать счету-фактуре, на основании которого продавец начисляет налог в бюджет.

Однако ст. 169 НК РФ не содержит такого требования, и из положений главы 21 НК РФ не ясно, является ли нарушением внесение исправлений только в экземпляр счета-фактуры покупателя без внесения изменений в экземпляр продавца.

Исходя из арбитражной практики основанием для применения вычета является экземпляр покупателя. Поэтому при оформлении этого экземпляра в соответствии со ст. 169 НК РФ покупатель имеет право на вычет независимо от того, содержит экземпляр продавца нарушения или нет. Этот вывод подтверждает следующая судебная практика: постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11 октября 2006 г. № А19-9611/06-30-Ф02-5235/06-С1, от 27 июля 2006 г. № А19-43599/05-45-Ф02-3793/06-С1, от 22 февраля 2006 г. № А19-10137/05-44-Ф02-425/06-С1, от 15 августа 2007 г. № А19-15731/06-40-Ф02-4074/07.

Кроме этого налоговики могут предъявить претензии и к составу первичных учетных документов, порядку их составления. Например, если вычет заявлен по товарам полученным, но для проведения проверки не представлены товарно-транспортные накладные, на основании которых производятся списание и оприходование товаров грузоотправителем и грузополучателем, а также складского, оперативного и бухгалтерского учета. Это, по мнению инспекторов, свидетельствует об отсутствии факта передачи и получения товаров в том объеме, который указан налогоплательщиком в поданной декларации.

Правомерно ли в данном случае решение налогового органа?

Арбитражные суды часто поддерживают позицию налогоплательщика и приходят к выводу, что товарная накладная унифицированной формы № ТОРГ-12 (утв. постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132) является самостоятельным документом, служащим основанием для оприходования товара.

Судьи ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 5 апреля 2006 г. № А19-23680/05-40-Ф02-1291-06-С1 также встали на сторону налогоплательщика. Арбитры обосновали свою позицию так.

Товарно-транспортная накладная (ТТН) является оправдательным документом, подтверждающим оказание услуг по перевозке грузов либо перевозку грузов для нужд своего производства.

В свою очередь для оформления отпуска товарно-материальных ценностей сторонней организации применяется товарная накладная формы № ТОРГ-12. Документ составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается сторонней организации и является основанием для оприходования этих ценностей.

Суд установил, что в данном случае доставку товара до склада организации осуществлял поставщик за свой счет. А поскольку покупатель не является заказчиком услуг по договору перевозки, ему не требуется учитывать затраты по транспортировке товара — они уже включены в его стоимость. Следовательно, приемка товара должна осуществляться им на основании товарной, а не товарно-транспортной накладной.

Таким образом, требование инспекторов о представлении именно товарно-транспортной накладной для подтверждения вычета в указанном случае является безосновательным.

Схожий подход к решению анализируемого вопроса приведен и в следующих судебных актах: постановления ФАС Северо-Западного округа от 6 июля 2006 г. по делу № А56-52804/2005, от 13 июня 2006 г. по делу № А56-29302/2005, ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 января 2006 г. по делу № А19-15645/05-30-Ф02-6939/05-С1, Десятого ААС от 14 января 2008 г. № А41-К2-24152/06.

Есть практика и в поддержку налоговых органов.

Например, постановления ФАС Волго-Вятского округа от 31 октября 2005 г. № А82-7054/2004-28, ФАС Московского округа от 26 мая 2003 г. № КА-А40/3298-03, ФАС Северо-Западного округа от 13 июля 2006 г. по делу № А56-24613/2005, от 24 апреля 2006 г. по делу № А56-51334/04.

Следует обратить внимание и на такую позицию арбитров: товарные накладные, составленные ненадлежащим образом, не могут служить основанием для подтверждения права на вычет сумм НДС (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 января 2006 г. по делу № А13-6662/2005-14).

❗ Важно:

- представляя декларацию, в которой НДС заявлен к возмещению, следует проверить правильность заполнения счетов-фактур, на основании которых заявлены вычеты;
- для того чтобы ускорить принятие решения о возмещении НДС, копии документов, подтверждающих вычеты, можно представить вместе с декларацией;
- решение ИФНС об отказе в возмещении НДС не всегда соответствует законодательству.

❓ Что происходит, когда в ходе проверки первичной декларации представляют уточненную

В пункте 1 ст. 81 НК РФ закреплена **обязанность** налогоплательщика представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет) при обнаружении им в поданной ранее декларации (расчете) факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Если налогоплательщик выявил в поданной им ранее налоговой декларации недостоверные сведения или ошибки, которые не привели к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он **вправе** представить в налоговый орган уточненную декларацию.

Налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет) и при получении сообщения об ошибках, выявленных налоговым инспектором в декларации (расчете) при проведении камеральной проверки. Причиной внесения изменений могут быть противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленные несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля. В этом случае налоговый орган может потребовать представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Внесение изменений в налоговую декларацию (расчет), как правило, осуществляется путем составления новой налоговой декларации (расчета), в которой учтены все произведенные изменения.


Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в том налоговом периоде, за который вносятся соответствующие исправления (п. 5 ст. 81 НК РФ).

Проведение камеральной проверки декларации не ограничивает прав налогоплательщика представить уточненную декларацию за тот же период. В случае если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика. Об этом сказано в п. 9.1 ст. 88 НК РФ.

Поскольку прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации, трехмесячный срок, установленный для проведения камеральной проверки, начинает исчисляться заново со дня подачи уточненной декларации (п. 2, 9.1 ст. 88 НК РФ).

Если уточненная налоговая декларация представлена в момент или после того, как в ходе проверки первичной налоговой декларации налоговая инспекция выявила нарушения, налоговый орган должен завершить камеральную проверку первичной декларации и по ее результатам составить акт на основании ст. 101 НК РФ¹.

Это означает, что налоговое правонарушение, обнаруженное при проведении камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации, будет отражено при оформлении результатов проверки.

 Налоговый кодекс РФ не определяет, что является сроком окончания камеральной налоговой проверки. В отличие от выездной проверки при камеральной не составляется справка о проведенной проверке. Но учитывая, что по результатам проверки составляется и вручается налогоплательщику акт (ст. 100 НК РФ), можно говорить о том, что, если после этого налогоплательщик представил уточненную декларацию, у налогового органа отсутствует обязанность прекратить проверку предыдущей декларации, а соответственно, он вправе вынести решение о привлечении к ответственности и взыскивать недоимку, в том числе в бесспорном порядке.

¹ Письма Минфина России от 13 февраля 2008 г. № 03-02-07/1-61 и от 25 апреля 2008 г. № 03-02-07/2-76.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает и возможность отказа налогового органа от проведения камеральной проверки уточненной декларации и тогда, когда внесенные уточнения изменяют первоначально заявленные налоговые обязательства¹.

ВАС РФ (постановление от 16 мая 2006 г. № 16192/05, определение от 29 декабря 2007 г. № 14309/07) и судебная практика нижестоящих арбитражных судов (постановления ФАС Московского округа от 25 января 2006 г. по делу № КА-А40/12778-05-П, от 27 декабря 2007 г. № КА-А40/13786-07, от 29 мая 2008 г. № КА-А40/4501-08) специально подтверждают право налогоплательщика на подачу уточненных налоговых деклараций в том случае, если в результате налоговой проверки первоначальных налоговых деклараций устанавливается ненадлежащее документальное подтверждение данных, указанных в первичных налоговых декларациях. В этом случае налогоплательщики вправе получить обоснованную налоговую выгоду именно по результатам представления уточненных налоговых деклараций.

При этом из норм ст. 88 НК РФ следует, что по истечении трехмесячного срока камеральной налоговой проверки такая проверка считается проведенной, а сведения, содержащиеся в проверенной налоговой декларации, — подтвержденными².

ВАС РФ в определении от 29 декабря 2007 г. № 14309/07 обязал налоговые органы проверять любые представленные уточненные декларации по НДС, в которых заявлен налог к возмещению. Рассмотренное судом дело касалось ситуации, когда налоговый орган первоначально отказал в возмещении НДС по причине «дефектности» счетов-фактур, а налогоплательщик, исправив счета-фактуры, заявил налог к возврату повторно в другом налоговом периоде.

По мнению высших судей, если налогоплательщик отразит налоговые вычеты в уточненной декларации за налоговый период иной, чем тот, к которому относятся эти вычеты, налоговики все равно обязаны провести камеральную проверку этой декларации, а также принять решение о возмещении налога либо об отказе (полностью или частично) в его возмещении.

В данном деле ВАС РФ сделал еще один, даже более важный, вывод. Если за определенный налоговый период налогоплательщик представит уточненную декларацию с абсолютно такими же числовыми показателями, что и в первоначально поданной декларации (по которой был отказ в возмещении в связи с неправильным заполнением входящих счетов-фактур), инспекторы обязаны ее проверить. Ведь первоначальный

¹ Письмо ФНС России от 26 мая 2008 г. № ШС-6-3/381^о.

² Информационное письмо ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98.

отказ в возмещении из-за неподтвержденности вычетов по НДС означает неполноту сведений первоначальной декларации. Соответственно, у налогоплательщика есть право откорректировать эти показатели в уточненной декларации и донести в инспекцию необходимые подтверждающие документы.

□ Но всегда ли ошибки, обнаруженные в декларации в ходе камеральной проверки, грозят фирме привлечением ее к ответственности? Прежде всего если налогоплательщик сам обнаружил ошибку в декларации и подал «уточненку» до того момента, как ему стало известно об обнаружении этой ошибки контролерами, то к ответственности за налоговое правонарушение он привлекаться не будет. При этом существенно то, чтобы он самостоятельно уплатил недоначисленную им сумму налога и причитающихся пеней (п. 3, 4 ст. 81 НК РФ). Если же недочет обнаружили налоговики, то все будет зависеть от того, какая именно ошибка допущена. Если ошибка не повлияла на итоговую сумму налога, санкций она не повлечет, поскольку Налоговым кодексом не предусмотрена ответственность за нарушение порядка заполнения, которое не привело к занижению суммы налога. В подобных ситуациях налогоплательщик вправе, но не обязан подавать уточненную декларацию¹.

① *Узелки на память:*

- если ошибка не повлияла на итоговую сумму налога, санкций она не повлечет;
- представление уточненной декларации прерывает камеральную налоговую проверку ранее поданной декларации (расчета), и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета);
- документы, представленные для камеральной проверки ранее поданной декларации (расчета), при проверке уточненной декларации повторно не представляются.

1.2. Пояснения, объяснения и дополнительные документы: права и обязанности

Необходимые пояснения представляются по требованию налогового органа только при выявлении ошибок и расхождений. И при применении этой нормы возникает ряд вопросов.

¹ Письмо Минфина России от 28 ноября 2007 г. № 03-02-07/1-461.

? Обязанностью или правом налоговой инспекции является сообщение налогоплательщику об ошибках и требование пояснений

Формулировка п. 3 ст. 88 НК РФ не дает возможности точно определить, являются ли сообщение налогоплательщику об ошибках и требование пояснений или исправлений обязанностью налоговых органов или это их право.

С одной стороны, требование об устранении налогоплательщиками выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах поименовано в подп. 8 п. 1 ст. 31 НК РФ как одно из прав, предоставленных инспекциям. С другой стороны, исходя из арбитражной практики можно сделать вывод, что сообщение об устранении нарушений является обязанностью налоговых органов. Суды приходят к выводу, что налоговый орган, не сообщая налогоплательщику о выявленных им в ходе камеральной проверки недостатках, нарушает его права на представление пояснений, связанных с исчислением и уплатой налогов.

□ Инспекция приняла решение об отказе в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость по экспортным операциям на основании того, что в уточненной декларации организация не отразила налоговую базу по НДС (реализация товаров), хотя обоснованность применения налоговой ставки 0% была подтверждена.

В чем неправомерность действий налогового органа, и каковы основания для обращения в суд?

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет право представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов.

В соответствии с нормами ст. 88 НК РФ, если камеральной проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Из всего этого следует необходимость составления налоговым органом и направления налогоплательщику сообщения об ошибках в заполнении документов или противоречиях между сведениями, содержащимися в представленных документах, с требованием внести соот-

ветствующие исправления в установленный срок. Инспекция, обнаружив ошибки, допущенные организацией при заполнении уточненной декларации, не сообщила об этом налогоплательщику, чем нарушила его право, предусмотренное ст. 21 НК РФ, по представлению пояснений, связанных с исчислением и уплатой налогов.

При таких обстоятельствах отказ инспекции в возмещении НДС по уточненной декларации по экспортным операциям суд признал необоснованным (постановление ФАС Уральского округа от 16 июня 2005 г. № Ф09-2464/05-С2).

По результатам камеральной налоговой проверки обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость инспекция приняла решение об отказе в возмещении НДС на основании того, что часть представленных обществом документов, подтверждающих право на применение налогового вычета, имеют недостатки в оформлении и не соответствуют требованиям ст. 165 НК РФ.

Такое решение нарушает права налогоплательщика, что является основанием для оспаривания его в суде.

В соответствии со ст. 164 НК РФ при реализации товаров на экспорт налогообложение НДС производится по ставке 0% при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Российской Федерации и представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Возмещение НДС, уплаченного поставщику экспортированной продукции, производится по правилам ст. 176 НК РФ.

Организация в обоснование правомерности к вычету спорной суммы НДС представила в инспекцию все необходимые документы, хотя в них были выявлены отдельные недостатки в оформлении, допущенные по вине иностранного лица и работника банка. Об этих недостатках инспекция налогоплательщику не сообщила и не потребовала внести соответствующие исправления в установленный срок. Это и является основанием для признания неправомерным отказа инспекции в возмещении НДС (постановление ФАС Уральского округа от 17 апреля 2006 г. № Ф09-2685/06-С2).

Аналогичные выводы содержатся в определении Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О.

Узелок на память:

- несообщение налогоплательщику о выявленных налоговым органом в ходе камеральной проверки недостатках противоречит положениям п. 3 ст. 88 НК РФ и может являться основанием для отмены решения.

? Правом или обязанностью налогоплательщика является дача пояснений

А для налогоплательщика представление по требованию налогового органа необходимых пояснений является правом или обязанностью?

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики имеют право представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок. Поэтому можно сделать вывод, что если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации, то представление налогоплательщиком по требованию налогового органа необходимых пояснений является правом налогоплательщика.

Однако подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ установлено, что налогоплательщики обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах. Требование налогового органа представить необходимые пояснения является законным требованием налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, поскольку установлено подп. 8 п. 1 ст. 31 НК РФ. Поэтому, по мнению автора, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации, то представление налогоплательщиком по требованию налогового органа необходимых пояснений является не правом, а обязанностью налогоплательщика.

Что же должен пояснить налогоплательщик?

Поводом для требования пояснений являются выявленные в ходе камеральной проверки ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, указанными в декларации и иных источниках информации. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ). Все это и является предметом пояснений.

Пунктом 3 ст. 88 НК РФ не урегулирован вопрос, в какой форме — письменной или устной — должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, сообщает налогоплательщику о выявленных ошибках или противоречиях и в какой форме налогоплательщик предоставляет пояснения.

Если это сообщение налоговой инспекцией будет сделано устно, то она при возникновении спора столкнется с невозможностью документально подтвердить факт такого сообщения. Напрашивается однозначный ответ — требование должно быть оформлено в письменной форме.

Пункт 3 ст. 88 НК РФ устанавливает срок, в течение которого налогоплательщик может представить в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации — пять дней. С учетом норм ст. 6.1 НК РФ течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало (п. 2 НК РФ). Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях (п. 6 НК РФ). Значит, речь идет о пяти рабочих днях, следующих за днем, когда налогоплательщику сообщено о выявленных ошибках (противоречиях) или несоответствиях, т.е. со дня, следующего за днем получения требования.

В Налоговом кодексе не говорится о мере ответственности налогоплательщика за невыполнение указанного требования. Тем не менее кодекс предусматривает ответственность за непредставление (несообщение) налоговому органу необходимых сведений (ст. 126 и 129.1 НК РФ).

Поскольку пояснения относятся к сведениям, необходимо признать, что если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за невыполнение требования налогового органа представить необходимые пояснения.

Суды же высказываются в пользу налогоплательщика. Например, ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 20 апреля 2007 г. № А19-24525/06-Ф02-1907/07 указал, что пояснения налогоплательщика не являются документами, за несвоевременное представление которых может применяться ст. 126 НК РФ. В постановлении ФАС Северо-Западного округа от 8 февраля 2007 г. № А56-33966/2005 отметил, что непредставление заявителем письменных объяснений не образует состава правонарушения, ответственность за которое установлена ст. 126 НК РФ.

Несмотря на то что законом не установлена конкретная форма документа в виде пояснения, очевидно, что необходимо оформить его письменно. Форму пояснений можно разработать самостоятельно. Наиболее приемлемым будет табличный вариант, в котором нужно указать конкретные показатели из определенных строк декларации и баланса и краткие пояснения о причинах несоответствия показателей.

Кроме того, объем пояснений определяет сам налогоплательщик. При представлении таких пояснений он, согласно п. 4 ст. 88

НК РФ, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

В пункте 5 ст. 88 НК РФ установлена обязанность лица, проводящего камеральную налоговую проверку, рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Там же предусмотрено, что в случае если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, то должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

❶ *Узелки на память:*

- представление с пояснениями дополнительных документов является правом, а не обязанностью налогоплательщика;
- представлять пояснения — в интересах налогоплательщика;
- пояснения целесообразно представлять в письменной форме;
- если инспекцией не заявлено о выявлении ошибок и противоречий в отчете налогоплательщика, она не имеет права требовать пояснений.

❷ **Могут ли пояснения быть устными**

Как было отмечено, законом не установлена конкретная форма пояснения. Однако во избежание конфликтных ситуаций лучше оформить это пояснение письменно.

Устные пояснения будут уместны в случаях, когда в силу п. 4 и 1 ст. 31 НК РФ инспекция вызовет налогоплательщика для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением им законодательства о налогах и сборах.

Вызов осуществляют на основании письменного уведомления. Его форма установлена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338[®] «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». В ней предусмотрено, что налоговый орган обязан подробно описать цели вызова налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) (**приложение 1**).

Данное уведомление вручается непосредственно налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту), его законному представителю или направляется ему по почте.

Анализ положений Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод, что прямой обязанности налогоплательщика явиться по вызову в налоговый орган для дачи пояснений не установлено. Не предусмотрено и привлечение налогоплательщика, а также его должностного лица к налоговой ответственности за неявку в налоговый орган по вызову.

☐ Тем не менее налогоплательщик, игнорирующий вызов в налоговый орган, несет определенный риск.

Налоговыми органами разработана концепция системы планирования выездных налоговых проверок (о ней подробно в главе «Выездная проверка»). В пункте 9 этого документа среди прочих причин для назначения выездной проверки есть и такая, как непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Поэтому если получивший уведомление налогоплательщик не придет для дачи пояснений, а тем более если проигнорирует приглашение от налоговиков неоднократно, то, скорее всего, в ближайшем будущем к нему придут незваные гости с выездной налоговой проверкой.

Исходя из практики в случае неявки законного или уполномоченного представителя в налоговый орган налогоплательщик может быть привлечен к административной ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 19.4 КоАП РФ. В нем определено, что при неповиновении законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), может быть вынесено предупреждение или наложен административный штраф:

- на граждан в размере от 500 до 1000 руб.;
- на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 руб.


После того как будет выявлен факт совершенного административного правонарушения, налоговый орган непременно составит протокол (п. 1 ст. 28.5 КоАП РФ).

☐ В последнее время налогоплательщиков вызывают в налоговые органы на заседания комиссий по легализации «теневой» заработной платы или по ликвидации «убыточных организаций». Насколько правомерны подобные вызовы?

Судебные споры по указанному вопросу зачастую разрешаются не в пользу налогоплательщиков.

Например, ФАС Дальневосточного округа (постановление от 1 ноября 2007 г. по делу № Ф03-А51/07-2/4597) установил, что налоговый орган в почтовом отправлении сообщил организации о необходимости явки на заседание совместной комиссии по легализации «теневой» заработной платы. Планировалось рассмотреть вопросы состояния расчетов с персоналом, бюджетом и внебюджетными фондами. В процессе слушания налоговый орган указал на факт неявки руководителя организации на заседание комиссии. В связи с этим ему повторно было направлено приглашение для дачи объяснений и составлен протокол об административном правонарушении на основании ст. 19.4 КоАП РФ. Судом не были установлены факты нарушения налоговым органом налогового законодательства, а также прав и законных интересов организации.

Суд сделал вывод о том, что приглашение руководителя организации для дачи пояснений не может нарушать ее права и законные интересы, так как такие действия предусмотрены законом и совершены налоговым органом в рамках предоставленных ему полномочий. В результате избежать штрафов должностным лицам не удалось.

 Однако зачастую налоговые органы, используя свое право на получение пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ), требуют письменные пояснения при отсутствии на то оснований, т.е. ошибок и противоречий в декларации. Такие требования также указываются в уведомлении о вызове для дачи пояснений. Невзирая на установленную форму уведомления, налоговики расширяют ее и добавляют следующий текст: «Для дачи письменных пояснений причин получения убытков с исчерпывающими данными за указанный период о выручке, составе затрат по видам деятельности (по видам налоговых регистров), плане развития организации с целью получения прибыли в целях налогообложения» или «Для дачи пояснений необходимо представить информацию по формам, указанным в Приложении».

Узелок на память:

- не стоит игнорировать приглашения налоговиков и их требования о представлении информации, ведь может сложиться так, что даже суд окажется не на вашей стороне, и у налоговых органов возникнут основания назначить выездную проверку.

? Могут ли пояснения быть добровольными

В подпункте 7 п. 1 ст. 21 НК РФ закреплено право налогоплательщиков представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов. На этом основании, проверив свою отчетность с точки зрения налоговой инспекции и самостоятельно обнаружив противоречия в разных видах отчетности, не дожидаясь уведомлений или требований инспекторов, налогоплательщик может вместе с декларацией (и не только) представить письменные пояснения с приложением расчетов, документов.

К примеру, к декларации по налогу на прибыль за период, в котором получен убыток, можно приложить пояснения о причинах его возникновения и описание мероприятий по увеличению доходности.

В пункте 5 ст. 88 НК РФ установлена обязанность лица, проводящего камеральную налоговую проверку, рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если проверяющих удовлетворит информация, указанная в пояснениях, скорее всего, дополнительные требования и вызовы на комиссии не последуют.

! *Узелок на память:*

- чтобы избежать уведомлений инспекции о даче пояснений и вызове на комиссию, а также снизить риск выездной проверки, стоит вместе с декларацией, которая может вызвать вопросы инспектора, самостоятельно представить свои пояснения. Инспектор обязан их рассмотреть.

? Вправе ли инспектор требовать документы, когда срок камеральной проверки истек

Налоговым кодексом не предусмотрено продление камеральной проверки и направление в адрес налогоплательщика требования о представлении документов, необходимых для ее проведения, после истечения срока проведения проверки¹.

При истребовании налоговым органом документов за рамками трехмесячного срока камеральной проверки действия должностных лиц налогового органа могут быть обжалованы.

Суды, как правило, поддерживают налогоплательщиков. Так, ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 24 июля 2007 г. № Ф04-4768/2007(36383-А70-37) признал незаконным привлечение

¹ Письмо Минфина России от 24 ноября 2008 г. № 03-02-07/1-471.

организации к ответственности за неисполнение требования о представлении документов, выставленного по истечении сроков проведения камеральной налоговой проверки. В постановлении этого же суда от 20 декабря 2007 г. № А56-45570/2006 указано, что решение о привлечении к ответственности по результатам камеральной налоговой проверки, проведенной за пределами установленного Налоговым кодексом РФ срока, является недействительным.

По истечении срока проверки истребовать документы можно лишь в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля¹.

Назначить такие мероприятия может руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, если выявлены нарушения налогового законодательства. Для этого установлена особая процедура. Необходимо, чтобы инспектор в течение 10 рабочих дней после завершения камеральной проверки составил акт проверки и вручил его налогоплательщику в течение пяти рабочих дней с даты составления. Затем налоговый орган в течение 15 рабочих дней обязан ждать от налогоплательщика возражения по акту. По истечении этого срока в течение 10 рабочих дней инспекция должна рассмотреть материалы проверки, возражения по ним и вынести решение. Продлен может быть и этот срок, о чем выносится отдельное решение. Пункт 6 ст. 101 НК РФ предусматривает право руководителя (заместителя руководителя) налогового органа вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля. Дополнительные мероприятия проводятся в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых.

❶ **Узелок на память:**

- при истребовании налоговым органом документов по истечении трех месяцев после представления декларации действия должностных лиц налогового органа можно обжаловать.

❷ **Вправе ли инспекция во время камеральной проверки произвести выемку документов**

В случае отказа от представления документов в рамках камеральной проверки проверяющие не имеют права произвести мероприятие, предусмотренное ст. 94 НК РФ, — выемку документов. Данный

¹ Письмо Минфина России от 18 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-75.

вывод следует из пункта 1 указанной статьи, в соответствии с которым выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 17 января 2006 г. по делу № А12-7914/05-С21 отмечено: ст. 93 НК РФ, регулирующая порядок истребования налоговым органом документов, помещена в Кодексе после ст. 89, предусматривающей порядок проведения выездных, а не камеральных проверок. В связи с этим ее требования распространяются на действия налоговых органов при осуществлении ими контрольных мероприятий именно в ходе выездных проверок.

□ На практике иногда случается, что за неисполнение требования о представлении документов проверяющие пытаются приостановить операции налогоплательщика по счетам в банке. Однако налоговикам противостоят арбитражные суды. Примеры: постановления ФАС Московского округа от 4 июля 2006 г. № КА-А41/6079-06, ФАС Западно-Сибирского округа от 29 ноября 2005 г. № Ф04-8511/2005(17332-А46-19). Арбитры признали незаконным решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке, указав, что налоговое законодательство не предусматривает право налогового органа приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банке в случае неисполнения требования о представлении документов, необходимых для проведения камеральной проверки.

В ходе рассмотрения материалов камеральной проверки руководитель налогового органа может при необходимости принять решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ). В качестве таковых могут проводиться допрос свидетеля или экспертиза. Однако общая продолжительность таких мероприятий не должна превышать один месяц. Не следует путать решение руководителя о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля с решением, выносимым по результатам проведения камеральной проверки. Ранее все три решения действительно выносились по итогам ревизии, однако начиная с 2007 г. назначение мер дополнительного контроля производится исключительно в ходе рассмотрения материалов проверки до вынесения решения по ней (п. 6, 7 ст. 101 НК РФ).

❶ **Узелки на память:**

- перечень оснований для истребования документов налоговым органом в рамках камеральной проверки в силу ст. 88 НК РФ ограничен;

- налоговый орган не вправе истребовать у организации дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено кодексом;
- в рамках камеральной проверки проверяющие не имеют права произвести выемку документов и приостановить операции по счетам в банке;
- меры дополнительного контроля производятся исключительно в ходе рассмотрения материалов проверки до вынесения решения по ней.

? Вправе ли инспекция оштрафовать организацию, если вместо копий документов она представила подлинники

Представление подлинников документов является обычной практикой для организаций с большим документооборотом. Копии документов, необходимых для оформления результатов проверки, изготавливаются по согласованию с проверяющими.

Безусловно, с одной стороны, такой способ идет вразрез с требованиями ст. 93 НК РФ, но с другой — избавляет от копирования большого массива документов и привлечения дополнительных ресурсов для выполнения этой работы.

Однако существуют определенные риски:

— ст. 93 НК РФ не предусматривает возврат налогоплательщику документов;

— документы могут быть потеряны инспектором, но никакой ответственности за их сохранность он не несет. Восстановление же документов — процесс длительный и хлопотный.

Предоставляя инспекторам возможность работать с подлинниками, лучше передать материалы по описи под роспись о получении, а при возврате документов сделать отметку об обратном приеме. Это позволит доказать, что доступ к информации, необходимой для исчисления и уплаты налогов, налоговым органам был предоставлен, уклонений либо препятствий к этому не производилось.

□ Есть практика применения налоговыми органами санкций, предусмотренных ст. 126 НК РФ, в случае представления подлинников документов, а не их заверенных копий. Суды по таким спорам поддерживают налогоплательщика. Например, ФАС Уральского округа в постановлении от 4 февра-

ля 2008 г. № Ф09-107/08-СЗ указал, что налогоплательщика нельзя оштрафовать за непредставление документов, если по требованию налогового органа вместо копий (п. 1, 2 ст. 93 НК РФ) были представлены подлинники. По мнению суда, в такой ситуации отсутствует само событие правонарушения — непредставление документов. Есть и другие примеры аналогичных решений. ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 14 мая 2007 г. № А42-4488/2006 отметил: судьи правомерно указали на то, что за непредставление копий представленных ранее подлинных документов налоговым законодательством ответственность не предусмотрена, и обоснованно признали решение инспекции в этой части недействительным.

Данная позиция также нашла отражение в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 17 октября 2006 г. № А82-17975/2005-28, согласно которому ЗАО, представив подлинники документов вместо их копий, надлежащим образом выполнило предъявленное налоговым органом требование о представлении документов, что исключает применение ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ.

Таким образом, учитывая арбитражную практику, налогоплательщик может доказать в суде неправомомерность привлечения к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 126 НК РФ в случае представления подлинников документов вместо копий.

❗ Узелок на память:

- за представление подлинников документов вместо заверенных копий инспекция может оштрафовать, но это решение можно оспорить в суде с большой вероятностью выиграть дело.

1.3. Конец — всему делу венец

Итоги, последствия и оформление результатов камеральной налоговой проверки напрямую зависят от ее результатов. Если в представленной декларации нет ошибок или противоречий, то проверяющий ее инспектор просто подписывает декларацию и указывает дату проверки на титульном листе декларации. На этом камеральная налоговая проверка заканчивается.

При обнаружении ошибок в заполнении документов или противоречий между содержащимися в них сведениями налоговый инспектор должен зафиксировать их и сообщить организации о выявленных ошибках и противоречиях. При этом нужно не только сообщить фирме об обнаруженных недостатках, но и отправить требование о внесении в отчетность необходимых исправлений в установленный налоговой инспекцией срок. Такова норма ст. 88 НК РФ.



Каким может быть итог проверки

Если налогоплательщик представил объяснения причин выявленных противоречий и они удовлетворили проверяющих или если налогоплательщик представил уточненную декларацию, в которой устранены все ошибки, инспектор также подписывает декларацию и заканчивает проверку.

Налоговый орган обязан составить акт проверки, только если налогоплательщик не докажет отсутствие в налоговой декларации ошибок или не исправит все ошибки в налоговой декларации (п. 5 ст. 88 НК РФ).

Если организация не внесла изменения в отчетность или не представила объяснения причин противоречий, инспектор должен зафиксировать нарушение налогового законодательства. Документом, в котором фиксируется данное нарушение, является акт проверки.

Оформление акта налоговой проверки регламентировано ст. 100 НК РФ. Положения данной статьи распространяются как на выездные, так и на камеральные проверки.

Налоговый кодекс устанавливает перечень обязательных реквизитов, которые должны быть указаны в акте камеральной налоговой проверки (п. 3 ст. 100 НК РФ).

При выявлении нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговые органы обязаны составить акт налоговой проверки по форме, установленной приказами ФНС России.

Если налоговым органом будет установлено несвоевременное представление налоговой декларации, иных документов или информации, необходимых для исчисления налога и представление которых предусмотрено Налоговым кодексом РФ, то составляется акт, форма которого утверждена приказом ФНС России от 13 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/860[®], — «Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 123)».

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892[®] (далее — Приказ № САЭ-3-06/892[®]) утверждены формы актов камеральной и выездной (повторной выездной) налоговых проверок (приложения 4, 5 к данному приказу), которые применяются при обнаружении иных нарушений налогового законодательства.

Акт налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

- номер акта проверки;
- дату акта проверки (под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку);
- должности, фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их классные чины (при наличии), с указанием руководителя проверяющей группы (бригады), а также наименование налогового органа, который они представляют;
- сведения о налоговой декларации (расчете), на основе которой проведена камеральная налоговая проверка (наименование налога (сбора), дата представления, первичная либо уточненная (корректирующая), регистрационный номер, период);
- полное и сокращенное наименование организации либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- код причины постановки на учет (КПП);
- даты начала и окончания проверки (при этом датой начала проверки является дата представления декларации, а дата окончания проверки исчисляется исходя из трехмесячного срока с даты представления декларации);
- фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации (руководителя, главного бухгалтера либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде);
- местонахождение организации;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа, на основе которых проведена проверка;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки: об истребовании документов (информации) и иных действиях;
- иные необходимые сведения.

Описательная часть акта налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки. По каждому отраженному в акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

- вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения;
- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными и фактическими данными, установленными в ходе проверки;

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

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

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

Итоговая часть акта налоговой проверки должна содержать сведения:

• об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов (сборов);

• исчисленных в завышенных размерах налогах (сборах);

• о других установленных проверкой фактах нарушений (об исчисленных для целей налогообложения в завышенных размерах суммах убытков; о завышенных суммах налога на добавленную стоимость, предъявленных к возмещению из бюджета (при наличии);

• неудержании и неперечислении налогов;

• предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений;

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

В пункте 6 ст. 100 НК РФ закреплено, что лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик может приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность его возражений.

Затем материалы камеральной налоговой проверки рассматривает руководитель налоговой инспекции либо его заместитель. Если организация представила свои возражения, то материалы проверки

рассматриваются в присутствии ее должностных лиц. Исходя из этого налоговая инспекция должна заблаговременно известить предприятие о времени и месте рассмотрения материалов камеральной проверки.

По итогам рассмотрения дела налоговый орган выносит решение о привлечении организации к ответственности. При этом подобное решение должно быть оформлено в соответствии с требованиями ст. 101 НК РФ. Это означает, что в решении нужно изложить обстоятельства совершенного правонарушения, привести документы и другие сведения, подтверждающие эти обстоятельства. Кроме того, в решении указываются доводы, приводимые предприятием в свою защиту, и результаты проверки этих доводов.

Копия решения в пятидневный срок вручается руководителю или представителю организации под расписку либо передается другим способом, свидетельствующим о дате ее получения.

Налоговый кодекс РФ предусматривает унифицированный порядок оформления результатов налоговых проверок (камеральных и выездных), рассмотрения возражений по актам налоговых проверок и принятия решений по результату рассмотрения материалов налоговых проверок.

❏ Особенность в принятии решений по результатам камеральных проверок существует только относительно деклараций, в которых НДС заявлен к возмещению.

Статья 176 НК РФ предусматривает особенности оформления результатов камеральной налоговой проверки при представлении в налоговый орган налоговой декларации по НДС, в которой заявлено о возмещении суммы налога (как уже говорилось, согласно п. 1 указанной статьи, проведение камеральной налоговой проверки в этом случае обязательно).

В соответствии с п. 2 ст. 176 НК РФ по окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки, согласно п. 3 ст. 176 НК РФ, уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ.

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем)

возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в соответствии со ст. 101 НК РФ, т.е. в общем порядке рассмотрения дел о выявленных в ходе налоговой проверки налоговых правонарушений.

Но по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки таких деклараций руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одновременно два решения:

- решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или решение об отказе в ее возмещении.

Напомним, что до января 2009 г. у инспекторов имелась возможность по результатам проверки выносить лишь два вида решений. Помощью их налоговики либо отказывали в возмещении НДС в полной заявленной сумме, либо разрешали ее возврат из бюджета (п. 3 ст. 176 НК РФ в ред., действовавшей до 1 января 2009 г.).

Однако нередки были случаи, когда одна часть НДС была заявлена к возмещению правильно, а другая — неправомерно. В этом случае решение выносилось, как правило, не в пользу налогоплательщиков.

С 2009 г. указанная несправедливость устранена. Налоговики теперь имеют право вынести одновременно сразу два решения: в одном они разрешают возмещение правомерно заявленной суммы налога, а в другом — запрещают возврат из бюджета той части НДС, которая заявлена неправомерно (п. 3 ст. 176 НК РФ в ред. Федерального закона от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ).

Ну и если оказывается, что налоговая декларация представлена позже, чем установлено законом, то налогоплательщик привлекается к ответственности по ст. 119 НК РФ.



Узелки на память:

- если в течение трех месяцев и 15 дней с даты представления декларации вы не получили акт камеральной проверки, значит, налоговым органом не обнаружены нарушения налогового законодательства;
- рассмотрение материалов и принятие решений по результатам рассмотрения материалов камеральных и выездных проверок происходит одинаково.

❓ Как штрафуют за просрочку отчета

Если налогоплательщик несвоевременно сдал налоговую декларацию, то на него будет наложен штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ, а на должностных лиц организации (руководителя или главного бухгалтера) — административный штраф в соответствии со ст. 15.5 КоАП РФ.

Размер штрафа по налоговому законодательству зависит от срока опоздания. В соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налоговой декларации в течение срока менее 180 дней влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. Это значит, что за опоздание с отчетом всего на несколько дней организацию оштрафуют в размере как за полный месяц.

Если декларация не представлена в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации, то это повлечет взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня (п. 2 ст. 119 НК РФ).

Налоговый орган не может привлечь к ответственности одновременно на основании п. 1 и 2 ст. 119 НК РФ¹.

Следует отдельно рассмотреть ситуацию, как штрафуют за несвоевременно сданную декларацию с суммой налога к уплате (доплате), равной нулю.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 10 октября 2006 г. № 6161/06 указано, что базой для определения суммы штрафа определена сумма налога, подлежащая фактической уплате (доплате) в бюджет, а не сумма, указанная в декларации. По мнению высших судей, поскольку сумма налога, подлежащая уплате, составляет ноль, то сумма штрафа за непредставление декларации за указанный период также составляет ноль.

В решении от 3 февраля 2004 г. № 16125/03 ВАС РФ указывал, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода объекта обложения и (или) суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления декларации по налогу.

В постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 11 января 2006 г. № Ф04-9275/2005(18259-А46-33) суд приходит к выводу,

¹ Письмо МНС России от 28 сентября 2001 г. № ШС-6-14/734.

что, поскольку п. 2 ст. 119 НК РФ не установлен минимальный размер штрафа при отсутствии подлежащего перечислению в бюджет налога, штраф на основании п. 2 ст. 119 НК РФ не может быть взыскан. Аналогичные выводы выражены данным судом и в постановлении от 15 декабря 2005 г. № Ф04-9039/2005(17986-А45-7), в котором указано, что эту норму следует толковать буквально, а не в системной связи с п. 1 ст. 119 НК РФ.

Исходя из изложенного, поскольку сумма налога, подлежащая уплате, составляет ноль, налоговая санкция, предусмотренная п. 2 ст. 119 НК РФ, не применяется, и сумма штрафа за непредставление такой декларации также составляет ноль.

Следует обратить внимание, что по ст. 119 НК РФ нельзя привлечь к ответственности за несвоевременную сдачу бухгалтерской отчетности.

Ответственность за непредставление отчета в установленный срок определена п. 1 ст. 126 НК РФ и влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Это свидетельствует о том, что составы налоговых правонарушений, установленные ст. 119 и 126 НК РФ, различны.

В случае непредставления, например, бухгалтерской отчетности налогоплательщик подлежит ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ, в случае непредставления декларации вместе с отчетом — одновременно и по этому пункту, и по ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации.

В соответствии со ст. 15.5 КоАП РФ за несвоевременное представление налоговой декларации на должностное лицо организации-налогоплательщика будет наложен штраф от 300 до 500 руб.

□ Постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения административного правонарушения, а за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах — по истечении одного года со дня совершения административного правонарушения. Об этом сказано в ст. 4.5 КоАП РФ.

При ддящемся административном правонарушении сроки, предусмотренные ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ, начинают исчисляться со дня обнаружения административного правонарушения.

Административное правонарушение, предусмотренное ст. 15.5 КоАП РФ (нарушение сроков представления налоговой декларации), не относится к категории ддящихся правонарушений, поскольку имеет конкретную дату его совершения.

Моментом окончания административного правонарушения, выразившегося в нарушении срока представления налоговой декларации,

считается день, с которым Налоговый кодекс связывает истечение контрольного срока исполнения возложенных на налогоплательщика обязанностей, а не дата принятия декларации налоговым органом.

Следовательно, срок давности привлечения к административной ответственности за указанное административное правонарушение, равный одному году, начинается исчисляться не с момента обнаружения налоговым органом правонарушения, а с 29-го числа со дня окончания соответствующего налогового периода.

❶ *Узелки на память:*

- привлечь к ответственности одновременно на основании п. 1 и 2 ст. 119 НК РФ нельзя;
- если сумма налога, подлежащая уплате, составляет ноль, то сумма штрафа за непредставление декларации за указанный период также составляет ноль;
- по ст. 119 НК РФ нельзя привлечь к ответственности за несвоевременную сдачу бухгалтерской отчетности. Ответственность за непредставление отчета в установленный срок определена п. 1 ст. 126 НК РФ и влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

❷ **Как штрафуют за недоплату налога**

Отдельно следует рассмотреть ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога (сбора).

В пункте 3 данной статьи (статья не содержит п. 2, так как он утратил силу, а нумерация пунктов при этом оставлена без изменения) установлено, что указанные деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% неуплаченной суммы налога (сбора).

Ответственность по ст. 122 НК РФ можно применить только по результатам налоговых проверок, так как основанием для нее является установление фактов занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

Обратите внимание: ответственность, предусмотренная ст. 122 НК РФ, может применяться только за неуплату налогов и сборов. За неуплату авансовых платежей привлечь налогоплательщика к такой ответственности нельзя: п. 3 ст. 58 НК РФ прямо закреплено положение, согласно которому нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей по налогу не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Следующим важным условием для применения ответственности по ст. 122 НК РФ является обязательное возникновение задолженности перед соответствующим бюджетом.

Пунктом 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 предписано, что при применении ст. 122 НК РФ арбитражным судам нужно иметь в виду: «неуплата или неполная уплата сумм налога» означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия). Если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

Таким образом, если по результатам камеральной проверки установлена неуплата по налогу, но в то же время у организации имеется переплата по этому налогу, сумма которой не меньше, чем доначисленная сумма налога, то состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.



Узелки на память:

- самым важным условием для применения ответственности по ст. 122 НК РФ является обязательное возникновение задолженности перед соответствующим бюджетом.

? Как избежать штрафа при представлении уточненной декларации по своей воле

Налогоплательщик может подать уточненную декларацию в любое время. Ограничений ни по срокам, ни по периодам, за которые уточняется декларация, Налоговым кодексом РФ не установлено.

Следует отметить, что налогоплательщик освобождается от ответственности:

- если по уточненной декларации сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, меньше суммы, указанной в первоначальной декларации;
- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации (она считается поданной в день подачи уточненной налоговой декларации);
- если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, при условии, что уточненная налоговая декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом факта неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если же уточненная налоговая декларация, по которой увеличена сумма налога к уплате, представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и после истечения срока уплаты налога, то избежать ответственности можно, лишь выполнив следующие условия:

- до момента представления уточненной декларации налогоплательщик уплатил сумму налога в соответствующий бюджет и сумму причитающихся пеней;
- если на момент представления уточненной декларации налогоплательщик не знал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период.

Как видим, одним из основных условий для освобождения от ответственности является обязательная уплата налога и пеней до представления уточненной декларации.

Если у налогоплательщика есть переплата по данному налогу в соответствующем бюджете, то можно отдельно не перечислять сум-

му налога и пеней (постановление Президиума ВАС РФ от 28 января 2008 г. № 11538/07, определения ВАС РФ от 7 мая 2008 г. № 5300/08, от 29 февраля 2008 г. № 2560/08, от 29 февраля 2008 г. № 2805/08). О том, что для освобождения налогоплательщика от ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, необходимо наличие переплаты по тому же налогу и в тот же бюджет, указывается также и в письме Минфина России от 3 июня 2005 г. № 03-02-07/1-133.

Для того чтобы избежать спора с налоговой инспекцией, достаточно написать и приложить к уточненной декларации письмо с просьбой зачесть переплату в счет уплаты налога по уточненной декларации и рассчитанных самим налогоплательщиком пеней.

❗ Узелки на память:

- одним из основных условий для освобождения от ответственности является обязательная уплата налога и пеней до представления уточненной декларации;
- если в ходе камеральной проверки налогоплательщик подал уточненную декларацию, уплатив перед этим сумму налога и пеней (или написав письмо о зачете переплаты), а у инспекции отсутствуют письменные подтверждения о том, что он был уведомлен о наличии ошибок или несоответствий, то шансы избежать ответственности очень велики.

❓ Обязана ли инспекция составлять акт, если в ходе камеральной проверки выявленные ошибки исправлены

Если камеральной налоговой проверкой в налоговой декларации выявлены ошибки, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления.

Пунктом 5 ст. 88 НК РФ установлено, что если после рассмотрения представленных пояснений и документов налоговый орган установит факт нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

С одной стороны, в рассматриваемом случае налоговый орган обязан составить акт проверки, поскольку налогоплательщик, внося исправления в декларацию, признает факт нарушения законодательства о налогах и сборах.

С другой стороны, можно сделать и такой вывод: налоговый орган обязан составить акт проверки только в случае, если налогопла-

тельщик не докажет отсутствие в налоговой декларации ошибок или не исправит все ошибки в налоговой декларации.

Возможность сделать из положений п. 5 ст. 88 НК РФ прямо противоположные выводы свидетельствует о неясности этих положений, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Поэтому необходимо признать, что в рассматриваемом случае налоговый орган не обязан составлять акт проверки, поскольку налогоплательщик по требованию налогового органа исправил в декларации все ошибки.

Кроме того, представление уточненной декларации требует прекращения камеральной проверки по первоначальной декларации (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). Поскольку с момента представления «уточненки» камеральная проверка прекращается, то составление по ее результатам акта будет противоречить положениям ст. 88 НК РФ.

В таких случаях проверяющие все-таки составляют акт камеральной проверки уточненной декларации, и если по ней налог подлежит к доплате, налоговые органы пытаются применить штрафные санкции, предусмотренные ст. 122 НК РФ, приняв соответствующее решение. Аргументы таковы: уточненная налоговая декларация представлена после того, как налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Исходя из арбитражной практики, если уточненная декларация представлена до вынесения решения по камеральной проверке и при этом сумма налога и пеней перечислена в бюджет, то привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ является неправомерным (постановления ФАС Московского округа от 20 сентября 2007 г. № КА-А40/9343-07, от 5 марта 2007 г. № КА-А40/1222-07, ФАС Уральского округа от 18 февраля 2009 г. № Ф09-518/09-СЗ).

Однако есть и негативная для налогоплательщиков арбитражная практика по данному вопросу. Например, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25 февраля 2009 г. № Ф04-903/2009(616-А27-34), в котором отказано в признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ. Суд исходил из того, что при составлении уточненной декларации налогоплательщик исправил те ошибки, которые были указаны налоговой инспекцией в требовании о внесении изменений, и тем самым условия освобождения от ответственности, предусмотренные налоговым законодательством, им не соблюдены.

❗ **Узелок на память:**

- поскольку все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), более правильным будет признать, что налоговый орган не обязан составлять акт проверки, если налогоплательщик в ходе камеральной проверки по требованию налогового органа исправил в декларации все ошибки.

❓ **Нужно ли сдавать уточненную декларацию после проверки**

Налоговый кодекс предусматривает, что налогоплательщик вносит изменения в декларацию и представляет уточненную налоговую декларацию при самостоятельном обнаружении недостоверных показателей (п. 1 ст. 81 НК РФ).

Если по результатам камеральных налоговых проверок сумма налога уменьшается или увеличивается, то эти изменения отражаются в лицевом счете налогоплательщика налоговыми органами на основании решения по результатам налоговой проверки (разд. VI Рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом», утвержденных приказом ФНС России от 16 марта 2007 г. № ММ-3-10/138®).

Таким образом, все доначисления по итогам проверки уже внесены в лицевой счет налогоплательщика на основании решения налогового органа, и в представлении уточненной декларации в случае, если ошибка выявлена налоговым органом, нет необходимости.

❗ **Узелок на память:**

- налоговое законодательство не содержит требования о представлении уточненной декларации по результатам камеральной проверки.

❓ **Как принимают решение о возмещении НДС**

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1–3 п. 1

ст. 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями ст. 176 НК РФ (п. 1 ст. 176 НК РФ).

Указанной статьей установлена процедура принятия решения о возмещении (зачете, возврате) или об отказе в возмещении НДС, которая состоит из следующих этапов.

Первый этап — камеральная проверка декларации, в ходе которой налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению. Предельный срок для камеральной проверки составляет три месяца со дня представления декларации (ст. 88 НК РФ).

Второй этап:

— если при проведении камеральной налоговой проверки не было выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах, то по окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм;

— в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии со ст. 100 НК РФ. Пунктом 1 указанной статьи установлено, что акт должен быть составлен в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. Затем дается 15 дней для представления возражений налогоплательщиком, по их истечении принимается решение об отказе (полностью или частично) или о возмещении (полностью или частично).

Формы решений о возмещении или об отказе в возмещении НДС утверждены приказом ФНС России от 18 апреля 2007 г. № ММ-3-03/239[®] (приложения 2, 3).

Третий этап — зачет или возврат.

Возврат налога производится только по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. По заявлению налогоплательщика производится также направление суммы, подлежащей возврату, в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам (п. 6 ст. 176 НК РФ).

Если на момент принятия решения о возмещении НДС у налогоплательщика есть задолженность по НДС и иным федеральным налогам, а также задолженности по пеням и (или) штрафам, то зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения недоимки производится налоговым органом самостоятельно.

❗ **Узелок на память:**

- принятие инспекцией решения о возврате или зачете НДС еще не означает, что заявленная сумма будет «автоматически» возвращена на расчетный счет налогоплательщика или зачтена в счет предстоящих платежей. Чтобы это произошло, необходимо написать соответствующее заявление.

❓ **Почему отказывают в возмещении НДС**

Отказать в возмещении НДС (полностью или частично) налоговые органы могут, если в результате камеральной проверки будет установлено, что налогоплательщик допустил нарушения ст. 171–172 НК РФ.

❏ Основные причины нарушений связаны:

- с отсутствием документов, подтверждающих вычеты;
- с оформлением и принятием к учету «входящих» счетов-фактур и первичных учетных документов, полученных от контрагентов;
- с отсутствием подтверждений сделок со стороны контрагента.

Что произойдет, если до момента окончания срока камеральной проверки документы, подтверждающие вычеты, организация не представила? Налоговым органом по истечении срока, установленного для камеральной проверки, будет принято решение об отказе в вычетах всей суммы НДС, заявленной в декларации, и доначислении НДС и соответствующих пеней к уплате. Может быть принято решение о привлечении к ответственности и выставлено требование об уплате налога. В данном случае инспекция признает налоговые вычеты незаконными. Основной аргумент инспекторов: если организация не представила счета-фактуры, то можно говорить о том, что у нее их нет в наличии. Следовательно, вычет сумм «входного» НДС незаконен.

Правомерно ли это?

Положения ст. 71–172 НК РФ свидетельствуют о том, что обязанность подтверждения обоснованности налогового вычета законодательство возлагает на налогоплательщика — покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком. Данная правовая позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10963/06, в котором сделан

вывод: поскольку налогоплательщик не исполнил требование о представлении документов, инспекция вправе не принять заявленный налоговый вычет и, как следствие, доначислить к уплате налог, уменьшенный в результате упомянутого вычета.

Следовательно, действия налогового органа по отказу в налоговых вычетах, если организация не представила документы, подтверждающие вычеты, правомерны.

Некоторые налоговые инспекции решили использовать вышеуказанное основание для легкого «бесконфликтного» взыскания доначислений по НДС. Схема простая: организация сдает декларацию по НДС, где заявлен налог к возмещению. Инспекция принимает декларацию, не требуя пояснений и дополнительных бумаг, подтверждающих правомерность вычетов. Проходит 3—4 месяца, и налогоплательщик получает из банка сообщение о том, что с его счета списана солидная сумма по инкассовому поручению инспекции.

Подобные неприятности подстерегают организации, у которых юридический и фактический адреса не совпадают. Дело в том, что инспекция направляет предусмотренные Налоговым кодексом требования о представлении пояснений и дополнительных документов, акт камеральной проверки декларации, решение о привлечении к ответственности, требование об уплате налога и решение о взыскании доначислений со счетов компании по юридическому адресу организации. И как правило, все документы возвращаются в инспекцию с пометкой «адресат не значится».

Добросовестным налогоплательщикам не стоит соглашаться с такого рода «приемами». Многим из них, обратившимся в арбитражные суды, удавалось защитить свои права. Основная часть таких дел решается в пользу налогоплательщиков, но только если у них есть документальное подтверждение того, что на момент выставления требования о представлении документов налоговым органам был известен адрес фактического местонахождения организации, по которому требования не направлялись. В качестве доказательства организации могут использовать, например:

- письменное обращение налогоплательщика в инспекцию с просьбой направлять всю корреспонденцию по конкретному адресу (с отметкой налогового органа о принятии);
- карточки регистрации ККТ с указанием адресов торговых точек компании;
- ранее принимавшиеся налоговым органом акты (решения) с указанием фактического адреса.

В обоснование своей позиции налогоплательщики ссылаются на то, что налоговый орган имел возможность сообщить о проводившейся в отношении организации камеральной проверке, мог получить необходимую информацию о налогоплательщике и провести любые необходимые мероприятия налогового контроля. Также может быть приведен аргумент, что нормы Налогового кодекса РФ (в частности ст. 45, 149, 171, 172, 176) не связывают право налогоплательщика на применение вычетов (а также налоговых льгот или расходов) с его нахождением по тому или иному адресу. Другим доводом является указание на то, что налоговый орган не представил доказательств, свидетельствующих об отсутствии подтверждающих документов по причине отказа или иного уклонения налогоплательщика от их представления (постановление ФАС Московского округа от 13 ноября 2007 г. по делу № КА-А40/11728-07).

Суды, как правило, соглашаются с указанными доводами и не признают принятое налоговым органом решение законным результатом проведенной проверки.

В ряде случаев суды прямо указывали, что налоговый орган не имеет права отказать налогоплательщику в налоговом вычете, если налоговая проверка не была им проведена (решение АС г. Москвы от 20 июля 2007 г. по делу № А40-26036/07-111-100).

Общий вывод из сложившейся судебной практики по рассматриваемой ситуации сводится к тому, что непредставление заявителем в ходе камеральной налоговой проверки документов, подтверждающих сумму заявленных в декларации налоговых вычетов, само по себе не свидетельствует о занижении им налоговой базы или неправильном исчислении налога (постановление ФАС Московского округа от 9 октября 2007 г. по делу № КА-А40/10872-07).

❶ Узелки на память:

Если у организации юридический адрес и адрес фактического местонахождения не совпадают, для предотвращения незаконного отказа налогового органа в возмещении НДС необходимо:

- предоставить инспекции письмо (обязательно получить от инспекции отметку о получении) о фактическом месте нахождения организации и контактных телефонах;
- при представлении декларации, в которой НДС заявлен к возмещению, по требованию инспекции представить документы, подтверждающие вычеты.

❓ Что ответил партнер, или Как влияет на результат камеральной проверки информация по «встречке»

Достаточно часто проверяющие не находят повода, чтобы отказать налогоплательщику в возмещении НДС, поскольку формально он представил все документы.

В этом случае налоговая инспекция может провести встречную проверку фирмы, у которой были приобретены товары (работы, услуги).

В ходе такого мероприятия налоговики проверяют:

- существование поставщика (его регистрацию в налоговой службе, своевременное представление отчетности, нахождение по юридическому адресу);

- заплатил ли контрагент НДС в бюджет, на возмещение которого налогоплательщик претендует.

Если поставщик не ответил на требование налоговой инспекции о представлении документов, инспекция исключает суммы НДС по данному поставщику из возмещения.

❏ Нормами главы 21 Налогового кодекса РФ не предусмотрена зависимость применения налоговых вычетов от необходимости подтверждения налогоплательщиком факта уплаты налога поставщиком.

Судебная практика разрешения подобных споров основывается на презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Так, в решениях судебных органов не раз отмечалось: «Налоговое законодательство не возлагает на налогоплательщика обязанность по проверке деятельности его контрагентов, которые являются самостоятельными налогоплательщиками и несут в случае недобросовестного исполнения налоговых обязательств налоговую ответственность» (постановления ФАС Северо-Западного округа от 26 мая 2006 г. № А42-6900/2005; ФАС Московского округа от 20 ноября 2007 г. № КА-А40/11816-07; ФАС Центрального округа от 3 апреля 2008 г. № А14-4942-2007/200/28, от 13 мая 2008 г. № А54-4682/2007С21).

К аналогичному выводу пришел ВАС РФ в определении от 4 апреля 2008 г. № 4496/08, в котором сказано: «Отсутствие ответов по результатам встречных проверок поставщиков общества не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов, поскольку действующим законодательством не предусмотрена ответственность налогоплательщика за действия третьих лиц».

Согласно п. 10 постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получе-

ния налогоплательщиком налоговой льготы», фактическое нарушение контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей само по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой льготы.

Такой же позиции придерживается Конституционный Суд РФ в определении от 16 октября 2003 г. № 329-О. Судьи подчеркивают, что налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Таким образом, исходя из норм налогового законодательства РФ и сложившейся арбитражной практики, доначисление НДС к уплате ввиду отсутствия информации от контрагента со стороны налоговой инспекции неправомерно.

Во время встречной проверки может выясниться, что контрагент не обнаружен по адресу, указанному в счете-фактуре, не сдает отчетность в налоговую инспекцию или, того хуже, не числится в ЕГРЮЛ (ЕГРИП). Также у поставщика (исполнителя) может отсутствовать необходимая лицензия, в то время как его вид бизнеса является лицензируемым. Еще одно основание для отказа в вычете — товары (работы, услуги), на которые выписан счет-фактура с выделенной суммой НДС, Налоговый кодекс относит к льготизируемым.

Если при проверке выяснится, что контрагент не обнаружен по юридическому адресу, покупателя ждут большие неприятности. Дело в том, что если налогоплательщик примет к вычету НДС по такому счету-фактуре, налоговики расценят это как получение необоснованной налоговой льготы, поскольку компания действовала без должной осмотрительности и осторожности.

Такую точку зрения разделяют и официальные представители ФНС России, и большинство налоговых инспекторов. При этом в качестве подтверждения своей позиции представители налогового ведомства ссылаются на постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, которым было введено понятие необоснованной налоговой льготы.

Защиту в таких ситуациях можно найти в суде. Большинство судей считают, что адреса контрагентов (поставщиков), указанные в спорных счетах-фактурах, являются адресами их государственной регистрации, указанными в учредительных документах, что соответствует требованиям законодательства РФ.

Так, в постановлении Девятого ААС от 14 мая 2009 г. по делу № А40-91886/08-35-427 арбитры указывают: если контрагенты заявителя не находятся по юридическим адресам, то этот факт не свидетельствует о том, что эти организации не существуют вообще, поскольку

юридический и фактический адреса могут различаться. Кроме того, данный факт не повлиял на выполнение этими организациями своих налоговых обязанностей. Действующее законодательство о налогах и сборах не связывает право налогоплательщика на налоговый вычет с полнотой отражения поставщиком продукции в своей бухгалтерской отчетности соответствующих хозяйственных операций, с фактической уплатой поставщиками в бюджет налога на добавленную стоимость, фактическим нахождением организации-поставщика по юридическому адресу.

К аналогичному выводу судьи пришли в постановлениях Девятого ААС от 9 апреля 2009 г. № 09АП-4100/2009-АК, ФАС Центрального округа от 14 мая 2009 г. по делу № А68-8403/06-353/12.

Если счет-фактура составлен организацией, которая не исполняет свои обязанности налогоплательщика и не уплачивает НДС в бюджет или поставщик не отразил в своей налоговой декларации за этот период проведенные операции, то, по мнению налоговых органов, налогоплательщик не имеет права производить налоговый вычет по НДС по такому документу. Считается, что сведения, содержащиеся в счетах-фактурах организаций, которые представляют «нулевую» отчетность, являются недостоверными.

Однако в многочисленных постановлениях арбитражных судов указывается на то, что такие обстоятельства, как неподтверждение в ходе встречных проверок факта уплаты НДС в бюджет контрагентами организаций, представление либо непредставление отчетности, сами по себе не являются основанием для отказа организации в налоговом вычете по НДС.

В пункте 2 определения Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О говорится, что истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции РФ не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. А по смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков.

В пункте 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» отмечено, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, например, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Пунктом 3 указанного постановления Пленума ВАС РФ разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Аналогичные выводы представлены в постановлениях ФАС Московского округа от 3 августа 2005 г. № КА-А40/7255-05, от 2 октября 2006 г. № КА-А40/9133-06, от 25 марта 2008 г. № КА-А40/1932-08, от 24 марта 2006 г. № КА-А40/1988-06.

Из вышеизложенного следует, что факт неотражения в налоговой декларации по НДС поставщиком предъявленных им сумм налога сам по себе не является основанием для отказа в вычете НДС покупателю. Отказ в возмещении НДС может быть признан правомерным только в том случае, если налоговый орган представит доказательства того, что организации должно было быть известно о нарушении его контрагентом налогового законодательства.

Хуже обстоит дело, если налоговым органом будет доказано, что счета-фактуры подписаны неуполномоченным лицом. Такие счета-фактуры не могут являться основанием для предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению, независимо от установления факта реальной поставки товарно-материальных ценностей (постановления Девятого ААС от 17 апреля 2009 г. № 09АП-4243/2009-АК, ФАС Центрального округа от 15 января 2009 г. по делу № А54-5218/2007С22, ФАС Уральского округа от 24 декабря 2007 г. № Ф09-10749/07-С3).

! *Узелки на память:*

- факт нарушения контрагентом налогоплательщика налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды;
- налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных его контрагентом.

? Возможна ли повторная камеральная проверка

Проведение повторной камеральной проверки не предусмотрено Налоговым кодексом. Однако представители Минфина России указали, что повторная «камералка» все же может быть проведена в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации¹.

Если налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию за период, проверенный камерально, налоговый орган обязан провести камеральную проверку такой декларации, но повторной она не считается. Установленный Налоговым кодексом РФ трехмесячный срок камеральной проверки начинается с момента ее представления. По результатам данной проверки финансисты также разрешают выносить решения либо о привлечении к ответственности, либо об отказе в привлечении к ответственности.

Проведение повторной камеральной проверки на основании документов, полученных в результате проведения выездной проверки, неоднократно признавалось судами неправомерным. Так, в постановлении от 7 июня 2007 г. № А05-12661/2006-26 ФАС Северо-Западного округа признал повторную камеральную проверку, осуществленную на основании полученных в результате выездной проверки данных, незаконной. Арбитры сослались на то, что инспекторы превысили данные им законодательством полномочия, нарушив права и законные интересы налогоплательщика и фактически проведя повторную выездную проверку. Примером подобных решений может служить также постановление ФАС Московского округа от 26 апреля 2007 г. № КА-А40/222-07.

! Узелки на память:

- проведение повторной камеральной проверки не предусмотрено Налоговым кодексом;
- проведение повторной камеральной проверки на основании документов, полученных в результате проведения выездной проверки, суд признает неправомерным.

? Всегда ли ошибки, обнаруженные в декларации в ходе камеральной проверки, грозят фирме привлечением ее к ответственности

Если налогоплательщик сам обнаружил ошибку в декларации и подал «уточненку» до того момента, как ему стало известно об обна-

¹ Письмо Минфина России от 31 мая 2007 г. № 03-02-07/1-267.

ружении этой ошибки контролерами, то к ответственности за налоговое правонарушение он привлекаться не будет. При этом существенно то, чтобы он самостоятельно уплатил недоначисленную им сумму налога и причитающихся пеней (п. 3, 4 ст. 81 НК РФ).

Если же недочет обнаружил налоговый орган, то все будет зависеть от того, какая именно ошибка допущена. Так, в письме от 28 ноября 2007 г. № 03-02-07/1-461 представители Минфина России указали, что если ошибка не повлияла на итоговую сумму налога, санкций она не повлечет, поскольку Налоговым кодексом не предусмотрена ответственность за нарушение порядка заполнения, которое не привело к занижению суммы налога. В подобных ситуациях налогоплательщик вправе, но не обязан подавать уточненную декларацию.

ЧТО ВАЖНО ЗНАТЬ О КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ

1. Камеральная проверка — это проверка конкретной налоговой декларации, нет декларации — нет проверки.
2. Налоговое законодательство не предусматривает проведение камеральной проверки бухгалтерской отчетности.
3. Если при проведении камеральной проверки налоговых деклараций у инспектора возникают вопросы по отражению данных в бухгалтерской отчетности, то в этом случае он должен составить требование на представление информации в соответствии со ст. 93.1 НК РФ.
4. Для проведения камеральной проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа, камеральная проверка проходит в налоговой инспекции.
5. Камеральной проверке подвергаются все декларации, так как проведение камеральных проверок не право, а обязанность налоговых органов.
6. Предельный период, который может быть охвачен камеральной проверкой, законодательством не установлен.
7. Предельный срок проведения камеральной проверки — три месяца с даты представления декларации.
8. Камеральная проверка, проведенная с нарушением срока, не всегда повлечет отказ в удовлетворении требования налогового органа о взыскании налога и пеней.
9. Представление уточненной декларации прерывает камеральную налоговую проверку ранее поданной декларации (расчета), и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).
10. Документы, предоставленные для камеральной проверки ранее поданной декларации (расчета), при проверке уточненной декларации повторно не представляются.
11. Трехмесячный срок камеральной проверки исчисляется с даты представления уточненной декларации.
12. По любой декларации налоговый орган может потребовать дополнительные пояснения в соответствии со ст. 93.1 НК РФ или вызвать руководителя организации для дачи пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ).
13. Если инспекцией не заявлено о выявлении ошибок и противоречий в представленных налогоплательщиком сведениях, она не имеет права требовать пояснений.

14. Представление с пояснениями дополнительных документов является правом, а не обязанностью налогоплательщика.
15. Перечень оснований для истребования документов налоговым органом в рамках камеральной проверки в силу ст. 88 НК РФ ограничен.
16. Истребование документов налоговым органом в рамках камеральной проверки в силу ст. 88 НК РФ возможно только в следующих случаях:
 - налогоплательщик пользуется льготой;
 - в декларации указан НДС к возмещению. При проведении камеральной проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо документов, указанных в п. 1 ст. 88 НК РФ, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов.
17. Налоговый орган не вправе истребовать у организации дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.
18. Если в декларации по НДС налог заявлен к уплате, то при камеральной проверке дополнительные документы, подтверждающие налоговые вычеты по этой декларации, налоговики требовать не вправе.
19. При истребовании налоговым органом документов по истечении трех месяцев после представления декларации действия должностных лиц налогового органа могут быть обжалованы.
20. В рамках камеральной проверки проверяющие не имеют права произвести выемку документов.
21. Требование о представлении документов подписывает инспектор, проводящий проверку. В требовании должны быть указаны точное наименование документов, их реквизиты и другие индивидуализирующие признаки, а также период, к которому они относятся.
22. Срок представления документов можно продлить.
23. К документам, представляемым в инспекцию, обязательно приложите реестр (опись), который подтвердит подачу конкретных документов. В реестре можно указать не только основные реквизиты (наименование, дата, номер), его стоит дополнить графой — контрагент и сумма.
24. Документы представляются в виде заверенных копий.

25. Проверяющие имеют право ознакомиться с подлинниками документов.
26. Налоговым кодексом РФ не предусмотрено, что по итогам камеральной налоговой проверки обязательно должен быть составлен акт.
27. Акт проверки составляется только при наличии документально подтвержденных нарушений.
28. До составления акта камеральной проверки инспектор обязан сообщить об обнаруженных недостатках и отправить требование о внесении в отчетность необходимых исправлений в установленный налоговой инспекцией срок.
29. Если в течение трех месяцев и пятнадцати дней с даты представления декларации вы не получили акт камеральной проверки, значит, налоговым органом не обнаружены нарушения налогового законодательства.
30. Рассмотрение материалов камеральных налоговых проверок и принятие решений по результату рассмотрения материалов камеральных налоговых проверок происходит так же, как и по выездным проверкам.
31. Привлечение к налоговой ответственности по результатам камеральной проверки возможно только при наличии акта.
32. Если вы в ходе камеральной проверки подали уточненную декларацию, уплатив перед этим сумму налога и пени (или написав письмо о зачете переплаты), а у налогового органа отсутствуют письменные подтверждения о том, что вы уведомлены о наличии ошибок или несоответствий, то вы можете избежать штрафа.
33. Налоговое законодательство не содержит требования о представлении уточненной декларации по результатам камеральной проверки.

ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Выездная налоговая проверка — объективная реальность, с которой может столкнуться любая организация. В связи с этим необходимо хорошо знать порядок ее проведения, права и обязанности всех, кто в ней участвует.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П определил основное содержание выездной налоговой проверки следующим образом: это «*проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения, для чего осуществляющие ее уполномоченные должностные лица налоговых органов могут проводить инвентаризацию, а также осмотр (обследование)*»¹.

Выездная налоговая проверка — серьезная форма контроля. Порядку ее проведения и дальнейшего рассмотрения материалов проверки посвящена глава 14 НК РФ, которая называется «Налоговый контроль». Целью выездной, так же как и камеральной, налоговой проверки является контроль соблюдения налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс определяет основные правила проведения выездных налоговых проверок, устанавливает границы контроля за предпринимательской деятельностью, что обеспечивает паритет публичных и частноправовых интересов участников экономической деятельности. В частности, выполняя эти задачи, законодатель ограничил:

- период, подлежащий налоговому контролю;
- возможность проведения повторных налоговых проверок;
- сроки проведения выездных налоговых проверок.

Что отличает выездную проверку от камеральной? Вот эти отличительные признаки:

- выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика;
- выездная проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

При проведении выездной проверки налоговые органы обладают гораздо большими полномочиями в сравнении с камеральной про-

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П.

веркой. Например, при проведении выездной проверки инспекция вправе провести осмотр помещений (ст. 92 НК РФ), выемку документов (ст. 94 НК РФ).

Налоговые органы при назначении выездных проверок, их проведении и вынесении решений по результатам применяют положения, содержащиеся в приказах и методических указаниях ФНС России.

В конце 2008 г. налоговое ведомство утвердило новые правила проведения выездных проверок. Этот внутренний регламент ФНС России разослала по всем инспекциям. Указанный документ имеет пометку «Для служебного пользования», поэтому должностные лица налогового органа не имеют права ссылаться на него.

Согласно регламенту, налоговики могут проверять только завершенные налоговые периоды. При этом руководство ФНС России рекомендует устанавливать единый период проверки для всех налогов и сборов в случае комплексной ревизии. Один и тот же налог за один и тот же период инспекторы могут проверить лишь один раз (п. 5 ст. 89 НК РФ). При этом проводить выездную проверку в течение года налоговики вправе максимум дважды. Третий раз за год можно проверить одно и то же предприятие только в том случае, если такое решение принял руководитель ФНС России по запросу на проведение сверхлимитной проверки начальником территориальной инспекции, одобренному руководителем УФНС России.

В соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев.

2.1. Кандидаты на проверку — кто они?

Еще не так давно методы отбора кандидатов на выездные налоговые проверки налоговые органы держали в секрете. Существовал приказ с грифом «Для служебного пользования» под названием «Регламент планирования и подготовки выездных налоговых проверок», утвержденный приказом МНС России от 18 августа 2003 г. № БГ-4-06/23дсп. Содержание этого Регламента знали немногие.

Затем налоговое ведомство решило, что планирование выездных налоговых проверок должно стать открытым процессом, построенным на отборе налогоплательщиков для проведения выездных проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. Для этого ФНС России подготовила и утвердила приказом от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (далее — Концепция). Приказом от 14 октября 2008 г. № ММ-3-2/467 ФНС России внесла изменения в Концепцию.



Как налоговые органы отбирают кандидатов на выездную проверку

Подход к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок носит системный характер и основан на алгоритме, определенном Концепцией.

Тогда впервые налоговые органы открыто заявили о тех критериях, по которым они будут отбирать организации для проведения налоговых проверок. Более того, управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации организовали работу по ознакомлению налогоплательщиков с положениями Концепции.

В Концепции говорится, что выездные налоговые проверки должны учитывать не только законные интересы государства, но и законные права налогоплательщиков. В ходе проверки налогоплательщик должен быть защищен от неправомерных требований налоговых органов. Для него должны быть созданы «...максимально комфортные условия для исчисления и уплаты налогов».

Основными принципами планирования выездных проверок названы:

во-первых, для добросовестных налогоплательщиков предусмотрен режим наибольшего благоприятствования. Непонятно, что на практике означает «режим наибольшего благоприятствования»? Заключается ли он в оперативной выдаче нужных справок об отсутствии задолженности или в своевременных зачетах и возвратах переплат либо предполагает быстрые ответы на запросы? Он заключается в том, что законопослушные налогоплательщики, которые полностью исполнили свои обязательства перед бюджетом, будут реже подвергаться проведению выездных проверок;

во-вторых, налоговые органы будут немедленно реагировать в случае обнаружения признаков налогового правонарушения. Сказанное означает, что проверять в первую очередь специалисты налоговых органов будут те организации, которые применяют общеизвестные схемы ухода от налогообложения или по результатам анализа имеют признаки налоговых правонарушений;

в-третьих, неотвратимость наказания в случае выявления нарушений. Говорить о неотвратимости наказания в рамках налоговых правоотношений не совсем корректно. Дело в том, что термин «наказание» употребляется в Уголовном кодексе РФ и в Кодексе об административных правонарушениях РФ. В Налоговом кодексе РФ он не упоминается. В законодательстве о налогах и сборах говорится о налоговой ответственности, а не о наказании налогоплательщика, совершившего налоговое правонарушение;

в-четвертых, выбор организаций для проведения выездных налоговых проверок должен быть обоснованным. При планировании проверок анализу должны быть подвергнуты все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

В основу отбора заложен системный подход. Отбирают налогоплательщиков для проведения проверок по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. Ежегодно ФНС России определяет среднеотраслевые показатели, которые характеризуют финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков и применяются при разработке критериев оценки рисков налогоплательщиков.

Выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок осуществляется на основе анализа информации, поступающей в налоговые органы из внутренних и внешних источников. При этом к информации из внутренних источников относятся сведения о налогоплательщиках, полученные налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения возложенных на них функций. К информации из внешних источников относятся сведения о налогоплательщиках, полученные налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством или на основании соглашений по обмену информацией с контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления, а также иная информация, в том числе общедоступная.

Анализ финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщиков, согласно разделу 3 Концепции, содержит несколько уровней, в том числе анализ:

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, позволяющий выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;

• факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В случае выбора объекта для проведения выездной налоговой проверки налоговый орган определяет целесообразность проведения выездных налоговых проверок контрагентов и (или) аффилированных лиц проверяемого налогоплательщика.

Конечным результатом работы по сбору и обработке информации о налогоплательщиках является формирование информационных ресурсов налоговых органов, содержащих информацию на каждого налогоплательщика, состоящего на учете в налоговом органе, т.е. формирование досье налогоплательщика. Оно включает в себя:

- 1) идентификационную часть;
- 2) данные о совершенных налогоплательщиком хозяйственных операциях и сделках, которые могли оказать влияние на формирование налоговой базы;
- 3) косвенные данные о хозяйственной деятельности;
- 4) сигнальную информацию в результате проведения контрольной работы;
- 5) другие сведения.

□ Концепция предусматривает проведение налогоплательщиком самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности по определенным критериям. В разделе 4 приведены общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Всего указано 12 критериев.

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виде экономической деятельности). Налоговую нагрузку рассчитывают по формуле:

$$\text{Налоговая нагрузка} = \frac{\text{Сумма уплаченных налогов}}{\text{Оборот (выручка)}}.$$

Среднестатистические показатели налоговой нагрузки чиновники собираются публиковать ежегодно.

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении 2-х и более календарных лет.

В настоящее время практически все убыточные предприятия вызывают подозрения в инспекции на комиссии «По легализации объектов

налогообложения». Как правило, к компаниям обращаются с настойчивой «просьбой» перепроверить правильность формирования налоговой базы и сдать уточненную декларацию (прибыльную или «нулевую»).

Согласно п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Из приведенной нормы права следует, что предпринимательская деятельность по определению связана с рисками, в том числе с возможностью получения фирмой убытков. Вместе с тем следует помнить, что если после второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов предприятия становится меньше определенного законом минимума уставного капитала, то общество вообще подлежит ликвидации (п. 4 ст. 90, п. 4 ст. 99 ГК РФ). Ликвидацией организации налоговики зачастую «пугают» налогоплательщиков на комиссиях.

Судебной практике известно много случаев, когда убыточность финансово-хозяйственной деятельности фирмы в течение нескольких лет не влекла за собой негативных налоговых последствий.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. В Концепции установлена норма вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога — до 89% за период 12 месяцев.

Подход чиновников вызывает сомнение. Ведь нормами Налогового кодекса РФ не установлена зависимость вычетов от фактического расчета налога по конкретным операциям. При этом вычет возможен даже в бездоходный период (постановление Президиума ВАС РФ от 3 мая 2006 г. № 14996/05, определения ВАС ВАС от 11 июня 2008 г. № 7390/08 и от 26 декабря 2007 г. № 17183/07). Правда, финансисты с этой точкой зрения не согласны. Они уверены, что если в налоговом периоде фискальная сумма не исчисляется, то и принять к вычету НДС невозможно¹.

Между тем, как показывает практика, налоговые органы всегда имеют претензии к фирмам, предъявляющим к вычету значительные суммы НДС. Однако подобные претензии не всегда обоснованы.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Данный критерий имеет практическое значение при анализе полноты расчетов по налогу на прибыль. Заметим, что превышение темпа

¹ Письма Минфина России от 2 сентября 2008 г. № 07-05-06/191, от 25 декабря 2007 г. № 03-07-11/642.

роста расходов над темпом роста доходов может быть обусловлено абсолютно законными факторами: внесением изменений в Налоговый кодекс, возникновением единовременных расходов и пр.

При этом в данном критерии говорится только о расходах и доходах от реализации товаров, работ или услуг, т.е. при определении приоритетов для назначения выездной налоговой проверки соотношение темпов изменения внереализационных доходов и расходов учитываться не должно.

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации. Информацию о статистических показателях средней зарплаты можно получить из источников, указанных в общедоступных критериях самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Данный критерий оценивается не только по видам экономической деятельности, но и по субъектам Российской Федерации.

Размер среднемесячной заработной платы в действительности определяется множеством факторов. Например: предприятию, оказавшемуся в затруднительном финансово-экономическом положении, быстрее выйти из него, сократив издержки, в том числе уменьшив заработную плату. В первую очередь это относится к малым предприятиям. Более низкий среднемесячный заработок на одного работника по сравнению со средним уровнем по виду экономической деятельности может быть дополнен иными преимуществами для сотрудника: условиями труда и отдыха, медицинской страховкой, обучением за счет компании и т.д. Следует также отметить, что уровень зарплаты на небольших предприятиях и в крупных компаниях в одной отрасли серьезно отличается. И, вместе с тем, опираясь на критерий № 5, во всех этих случаях такие налогоплательщики попадают под пристальное внимание налоговых инспекторов.

Следует отметить, что налоговые органы ведут борьбу против выплаты заработной платы «в конверте» и уделяют пристальное внимание налогоплательщикам, которые устанавливают низкий уровень оплаты труда для своих работников. При этом чиновники советуют брать информацию о статистических показателях из сборников, публикуемых Росстатом, или с интернет-сайтов управлений ФНС России и Росстата либо же обращаться за сведениями в эти органы непосредственно. Кстати, обычно проверка начинается с приглашения на заседание «зарплатной» комиссии.

При этом арбитражная практика свидетельствует о том, что зарплата ниже прожиточного минимума — не повод доначислить налоги (постановления ФАС Дальневосточного округа от 1 августа 2007 г.

№ Ф03-А73/07-2/2900, ФАС Поволжского округа от 30 мая 2008 г. № А55-539/08, ФАС Московского округа от 31 марта 2008 г. № КА-А41/2196-08).

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

Речь идет о преодолении учетным показателем пятипроцентного барьера два и более раза в течение календарного года. По мнению ФНС России, подобные факты косвенно подтверждают желание налогоплательщика незаконно минимизировать налоговую нагрузку посредством уклонения от перехода на общий режим налогообложения, хотя предпринимательскому сообществу действия по отходу от граничных значений установленных критериев представляются не только логичными и законными, но и экономически обоснованными. В данном случае следует учитывать те требования Налогового кодекса РФ, которые обязывают налогоплательщика, вернувшегося на общий режим налогообложения, не только доплатить весьма ощутимую сумму налогов, но и восстановить бухгалтерский и налоговый учеты с начала того периода, в котором какой-либо критерий был нарушен. Между тем непонятно, почему соблюдение законодательно установленных лимитов должно вызывать хоть какие-то сомнения.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год. Для индивидуальных предпринимателей доля профессиональных налоговых вычетов, заявленных по НДФЛ, в общей сумме их доходов не должна превысить 83%.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели). Это требование отличается неопределенностью, что может создать условия для субъективности оценок и, как следствие, неправомερных действий налоговых органов. По мнению автора, налогоплательщику придется доказывать деловые цели, для достижения которых используются посреднические схемы, и не факт, что налоговый орган примет эти объяснения.

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Представление пояснений по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок является правом, а не обязанностью налогоплательщика (подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Налоговое законодательство не предусматривает ответственность за непредставление организацией пояснений. Однако если налогоплательщик не представит объяснения в отсутствии уважительных причин, то это может являться поводом для назначения выездной проверки.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).

По мнению автора, этот критерий может быть признан существенным только в случае, если миграция между налоговыми органами осуществляется в течение сравнительно короткого промежутка времени: один-два налоговых периода. В других ситуациях причины изменения места постановки на учет могут быть абсолютно не связаны с намерением налогоплательщика незаконно минимизировать свои налоговые обязательства.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики. Значительным налоговики считают отклонение, в сторону уменьшения, рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.

Показатель рентабельности продаж рассчитывают по формуле:

$$\text{Рентабельность продаж} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Себестоимость}}$$

В свою очередь рентабельность активов характеризует, насколько эффективно используются все активы предприятия:

$$\text{Рентабельность активов} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Себестоимость активов}}$$

Следует заметить, что низкая рентабельность не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (определение ВАС РФ от 8 сентября 2008 г. № 11571/08).

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Налоговики, определяя способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, решили опираться

на сложившуюся арбитражную практику. В зону риска попадет организация, осуществляющая ведение деятельности с высокими налоговыми рисками, направленными на получение необоснованной налоговой выгоды.

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, интернет-сайты) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или «однодневки»), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Риск сомнительности сделки повысится дополнительно, если одновременно присутствуют следующие обстоятельства:

- контрагент выступает в роли посредника;

- в договорах есть условия, отличающиеся от существующих обычаев делового оборота;

- отсутствуют очевидные свидетельства, что партнер реально может выполнить контрактные обязательства;

- покупка товаров, которые традиционно производят и заготавливают физлица, через посредников;

- контрагент не предпринимает реальных мер по взысканию задолженности;

— партнеры выпускают, покупают либо продают векселя, ликвидность которых неочевидна, а также выдают или получают займы без обеспечения. Усугубляют положение беспроцентные займы и длительные сроки погашения долговых обязательств (более 3 лет);

— отсутствует экономическая целесообразность договора, а доля расходов по сделке с «проблемными» контрагентами существенна.

Кроме того, в специальном Приложении к Концепции приведены четыре хорошо известных ФНС России способа получения необоснованной налоговой выгоды (методы ухода от уплаты налогов). При этом ведомство уточняет, что сведения о способах ведения деятельности с высоким налоговым риском будут пополняться. Информация о новых схемах размещается на официальном сайте ФНС России (www.nalog.ru) в рубрике «Права и обязанности налогоплательщиков», разделе «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков». Рассмотрим схемы, которые инспекторы описали в Приложении.

Первый способ связан с использованием в работе «фирм-однодневок». Суть его состоит в том, что заключаются договоры с контрагентом, не исполняющим свои налоговые обязательства. При этом организация проводит в своем учете фиктивные расходы, тем самым уменьшая налог на прибыль и НДС. Предприятия, занимающиеся реализацией товаров, пытаются основную налоговую нагрузку переложить на «фирму-однодневку», в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную наценку. Следует заметить, что длинная цепочка перепродаж с целью увеличить закупочные цены вкупе с взаимозависимостью контрагентов не нравятся не только налоговикам, но и арбитрам (определение ВАС РФ от 29 октября 2007 г. № 12206/07). Ведь здесь очевидно, что стоимость товара искусственно завышается и приобретать его у данных посредников просто нецелесообразно (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6 октября 2008 г. № Ф04-6008/2008 (12810-А46-41)).

Второй способ предполагает получение необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества. Рассматриваются схемы с использованием «фирм-однодневок» и векселей.

Третий способ: схема используется при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции. Она основана на особенностях производства алкогольной продукции.

Четвертый способ касается получения выгоды с использованием работников-инвалидов. Налоговая служба рассмотрела получение льготы по НДС (подп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ). Но схема работает и в отношении других налогов.

При этом чиновники рекомендуют компаниям, которые свои риски оценивают как высокие, при расчете налогов исключить все сомни-

тельные операции, а также представить уточненные декларации и пояснительную записку по форме, отраженной в Приложении 5 к Концепции. Со своей стороны, инспекторы обещают не требовать у предприятия дополнительные документы при его камеральной проверке по «уточненке» (приложение 4).

По сути, контролеры предлагают организациям признаться в том, что они используют в своей деятельности «фирмы-однодневки».

При этом налогоплательщикам следует помнить, что из поля зрения ФНС России они не выпадают: в случае наличия у налогового органа информации о ведении деятельности с признаками нарушений налогового законодательства в отношении налогоплательщика, заявившего о мерах, предпринятых им для снижения рисков по п. 12 Критериев, решение о назначении выездной налоговой проверки принимается только после предварительного согласования с ФНС России, т.е. нет никакой гарантии, что выездной проверки не будет.

Обратите внимание: компаниям, решившимся подать уточненную декларацию, не обязательно нужно давать дополнительные разъяснения, оформленные в записку.

Но многие налогоплательщики столкнулись с такой ситуацией: сотрудники ФНС России требуют представления пояснительной записки при представлении любой уточненной декларации, независимо от причин, вызвавших уточнение. А между тем следует отметить, что налогоплательщики подают уточненные декларации не только после выявления в своей деятельности подозрительных сделок. Причин для подачи уточненной декларации может быть множество.

Сделку с проблемным партнером необязательно исключать из расходов предприятия. Ведь главное, чтобы общество выполнило все требования налогового законодательства. К примеру, обоснованность «нулевой» ставки компания подтверждает пакетом бумаг, предусмотренным п. 1 ст. 165 НК РФ (определение ВАС РФ от 26 сентября 2008 г. № 11830/08).

Как отмечено в Концепции, систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.

В разделе 5 Концепции указано, что предлагаемая система планирования позволит:

— для налогоплательщиков максимально уменьшить вероятность того, что выездная налоговая проверка в текущем году затронет законопослушного налогоплательщика, полностью исполнившего свои обязательства перед бюджетом;

— для налоговых органов выявить наиболее вероятные «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах), своевременно отреагировать на возможное совершение налоговых правонарушений и определить необходимые мероприятия налогового контроля.

❗ **Узелки на память:**

- для оценки риска назначения выездной проверки необходимо учитывать критерии, отраженные в Концепции;
- не следует игнорировать требование налоговых органов о представлении пояснений;
- при заключении сделок с контрагентами следует учесть критерий № 12 и собрать соответствующий пакет документов, подтверждающих «реальность» контрагента;
- законопослушные налогоплательщики реже подвергаются выездным проверкам.

❓ **Есть ли у налоговых органов какие-либо закрытые критерии отбора**

Необходимо отметить, что помимо опубликованных общедоступных критериев оценки риска совершения налогового правонарушения до налоговых органов доводятся и «закрытые» критерии данной оценки. В такой ситуации декларируемый Концепцией принцип двухсторонней ответственности налогоплательщиков и налоговых органов вряд ли может быть реализован на практике, учитывая отсутствие у налогоплательщика возможности оценивать фактическое соблюдение налоговыми органами установленных «правил игры».

▶ Как же на практике строится работа по анализу и отбору налогоплательщиков для включения в план проверок? На какие моменты обратят внимание налоговики при выборе объекта для проверки?

Обязательному включению в план выездных проверок подлежат организации, отнесенные к категории крупнейших.

Критерии отнесения организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам (утверждены приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308®).

В целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии:

- показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации;
- взаимозависимость между организациями.

1. Показатели финансово-экономической деятельности.

1. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности за отчетный год имеет следующее значение:

1.1. Суммарный объем начислений федеральных налогов, согласно данным налоговой отчетности, свыше 1 млрд руб.:

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи, — свыше 300 млн руб.;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг, — свыше 50 млн руб.

1.2. Суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, код показателя 010) и операционных доходов (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 060, 080, 090, 120) превышает 20 млрд руб.

1.3. Активы превышают 20 млрд руб.

2. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации оборонно-промышленного комплекса, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет следующие значения:

2.1. Сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 27 000 000 руб. в год.

2.2. Сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20% от общей суммы выручки.

2.3. Среднесписочная численность работающих свыше 100 человек.

2.4. Доля вклада учредителя (государства) составляет свыше 50%.

3. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, может быть отнесена организация, включенная в утвержденный в установленном порядке перечень стратегических предприятий, организаций и стратегических акционерных обществ, у которых один из перечисленных ниже показателей имеет следующие значения:

3.1. Сумма по заключенным контрактам по экспортным поставкам стратегической продукции которых составляет более 27 000 000 руб. в год.

3.2. Сумма выручки по экспортным поставкам стратегической продукции составляет более 20% от общей суммы выручки.

3.3. Среднесписочная численность работающих свыше 100 человек.

3.4. Доля вклада учредителя (государства) составляет свыше 50%.

4. К кредитным и страховым организациям, подлежащим налоговому администрированию на федеральном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности имеет следующее значение:

4.1. Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов, согласно данным налоговой отчетности, свыше 300 млн руб.

4.2. Объем чистых активов на конец года составляет не менее 25 млрд руб. (Положение Центрального банка Российской Федерации от 10 февраля 2003 г. № 215-П «О методике определения собственных средств (капиталов) кредитных организаций»).

4.3. Сумма страховых премий за отчетный период составляет не менее 2 млрд руб. (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателей 010, 080).

5. К организациям, подлежащим налоговому администрированию на региональном уровне, относятся организации, у которых один из перечисленных ниже показателей финансово-экономической деятельности имеет следующее значение:

5.1. Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов, согласно данным налоговой отчетности, в пределах от 75 млн руб. до 1 млрд руб. включительно:

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, — от 75 млн руб. до 300 млн руб. включительно;

для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг, — от 30 млн руб. до 50 млн руб. включительно.

5.2. Суммарный объем выручки (дохода) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, код показателя 010) и операционных доходов (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателей 060, 080, 090, 120) находится в пределах от 1 млрд руб. до 20 млрд руб. включительно.

5.3. Активы находятся в пределах от 1 млрд руб. до 20 млрд руб. включительно.

6. Некоммерческие организации не относятся к организациям — крупнейшим налогоплательщикам.

7. Организация относится к категории крупнейших налогоплательщиков по показателям финансово-экономической деятельности за любой год из предшествующих трех лет, не считая последнего отчетного года, и сохраняет данный статус в течение трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным критериям.

При реорганизации крупнейшего налогоплательщика организация (организации), образовавшаяся в результате реорганизации, сохраняет статус крупнейшего налогоплательщика в течение трех лет, включая год реорганизации.

II. Взаимозависимость между организациями.

Организации, отношения с которыми могут в соответствии со ст. 20 НК РФ оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации, имеющей показатели, указанные в разделе I Критериев, относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними налогоплательщика, имеющего показатели, указанные в разделе I Критериев.

Также не избежать выездных проверок:

- компаниям, которые с крупнейшими имеют общих учредителей или руководителей;
- компаниям, в отношении которых имеются поручения вышестоящего налогового ведомства;
- организациям, соответствующим общедоступным критериям, утвержденным приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333[®];
- налогоплательщикам, по которым имеется информация, свидетельствующая о наличии нарушений законодательства о налогах и сборах. Такая информация может быть получена как из внутренних источников — материалов налогового контроля, так и из внешних, включая подразделения Министерства внутренних дел. Причем если информация из милиции получена, когда план выездных проверок уже составлен, нарушителя рекомендуется включить в этот план дополнительно;
- организациям, рекомендованным к проверке комиссиями по легализации налоговой базы и теневой заработной платы;
- индивидуальным предпринимателям, нотариусам, занимающимся частной практикой, и адвокатам, учредившим адвокатские кабинеты, получившим доход, подлежащий включению в базу по НДФЛ, в размере 100 млн руб. и более;
- ликвидирующимся организациям. Если инспекция хочет проверить компанию, которая решила ликвидироваться, выездная проверка должна быть назначена весьма оперативно — в течение пяти дней, причем независимо от утвержденного плана. Это объясняется тем, что если в течение 10 дней после получения заявления о ликвидации проверка не будет назначена, инспекция в соответствии с п. 5 ст. 84 НК РФ обязана снять эту компанию с налогового учета без проверки.

Однако ФНС России разрешает не проводить выездную проверку ликвидируемых компаний, если:

- организация не относится к категории крупнейших налогоплательщиков;
- в результате мероприятий налогового контроля, в том числе камеральных налоговых проверок, за три предшествующих года не выявлено налоговых правонарушений;
- у инспекции имеются основания предполагать, что сумма дополнительно начисленных налогов (сборов) и пеней по результатам выездной налоговой проверки в дальнейшем может быть не взыскана.

Данным разрешением территориальные налоговые инспекции практически не пользуются, так как подавляющее большинство «однодневок» попадают под эти критерии. Если по формальному признаку от проверки отказаться и снять «однодневку» с учета, то возможности раскрыть крупное правонарушение уже никогда не будет.

Те компании, для которых не предусмотрено обязательное включение в план выездных проверок, инспекторы подразделяют на пять категорий. Для каждой из них предусмотрены свои дополнительные критерии отбора.

Категория 1: проблемные налогоплательщики.

Это организации и предприниматели, у которых были доначисления при предыдущих проверках, а также те, по которым имеется информация о возможных налоговых правонарушениях. Конечно, такие плательщики попадают в план налоговых проверок в приоритетном порядке.

При этом чтобы обеспечить возможность взыскания налоговых платежей, которые могут быть доначислены в ходе будущей проверки, инспекциям предписывается до ее назначения применить полный комплекс мер по установлению должностных лиц организации и легитимности их деятельности, местонахождения организации и наличия у нее имущества. Для этого рекомендовано использовать помощь сотрудников милиции.

Категория 2: правопреемники реорганизованных компаний.

Планирование и проведение выездных налоговых проверок в связи с реорганизацией осуществляются инспекциями по месту постановки на учет организаций-правопреемников. Из инспекций по месту учета предшественников должна быть направлена вся накопленная информация об этом плательщике: о характерных нарушениях законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проведения выездных и камеральных налоговых проверок, практике судебных разбирательств по результатам проверок как самого плательщика, так и его контрагентов, а также иных проблемах администрирования.

Основанием для включения в проект плана выездных налоговых проверок организаций, образовавшихся в результате реорганизации, является совокупность показателей и выводов, свидетельствующих о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Если инспекция получает информацию о том, что реорганизация задумана с целью уклонения от налогов, вывода активов или доведения до банкротства, организация незамедлительно включается в план выездных проверок.

Категория 3: «мигрирующие» налогоплательщики.

В эту категорию попадают компании, которые меняют место своего налогового учета. Инспекция по прежнему месту учета обязана передать своим коллегам все документы, связанные с деятельностью «мигрирующего» плательщика.

Новая инспекция изучает полученную информацию и всесторонне анализирует причины «миграции». Если будет сделан вывод, что изменение места учета связано с намерением уклониться от уплаты налогов, компания должна быть включена в план проверок.

Кроме этого основанием для включения в проект плана выездных налоговых проверок этой категории плательщиков является совокупность показателей и выводов, сделанных в ходе проведенного предпроверочного анализа, свидетельствующих о предполагаемых налоговых правонарушениях.

Категория 4: плательщики, применяющие спецрежимы.

Эта категория налогоплательщиков не очень интересна для налоговиков. Их предписывается включать в план выездных проверок в исключительных случаях и только тогда, когда имеются достаточные основания предполагать их участие в схемах ухода от налогообложения и подтвердить это возможно только при проведении выездной налоговой проверки, а не иными мероприятиями налогового контроля.

Кроме того, предполагаемая сумма доначислений по данным плательщикам должна быть выше, чем по другим участникам схемы, применяющим общий режим.

«Упрощенцев» будут отбирать для проверки, если они соответствуют трем дополнительным критериям:

- 1) в налоговой декларации расходы составляют более 90% доходов на протяжении одного или нескольких налоговых периодов;
- 2) отражение убытка в налоговой декларации в размере не менее 10 000 руб. на протяжении нескольких налоговых периодов. По каждому региону предельная сумма определяется управлением ФНС России по субъекту РФ;
- 3) есть информация о превышении предельной средней численности работников.

Для плательщиков, применяющих ЕНВД, предусмотрены свои три критерия отбора:

- 1) наличие сведений об осуществлении плательщиком видов деятельности, подпадающих под общий режим налогообложения;
- 2) есть данные, свидетельствующие о фактическом осуществлении деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, без представления декларации и без уплаты налога;
- 3) получены сведения о занижении или сокрытии фактических величин физических показателей базовой доходности.

Категория 5: все оставшиеся налогоплательщики.

В эту категорию попадают все компании и предприниматели, которые не были отнесены ни к одной из предыдущих категорий. Это, пожалуй, самая многочисленная группа плательщиков. Чтобы отобрать из них кандидатов на выездную проверку, разработчики предлагают дополнительные критерии.

Используются здесь критерии, перечисленные в Концепции. Кроме того, к визиту инспектора следует готовиться, если установлено:

- 1) уменьшение общей суммы исчисленных налогов при росте или неизменном уровне полученного дохода. Об этом отделу выездных проверок расскажут «камеральщики»;
- 2) сумма НДС к возмещению превышает пороговое значение, установленное региональным налоговым управлением (для Москвы, к примеру, эта цифра составляет 5 млн руб.);
- 3) систематическое применение налоговых льгот, правомерность которых, с точки зрения проверяющих, не получится достоверно проверить при камеральной ревизии;
- 4) предоставление сотрудникам имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ в крупных размерах (сумма вычетов также будет определяться региональными управлениями);
- 5) организация работает в отрасли, контроль за которой является приоритетным направлением налоговиков. Перечень таких отраслей устанавливают ФНС России и региональные налоговые управления. Так, в 2008 г. в зоне особого внимания были оптовая торговля, автосалоны и станции технического обслуживания автомобилей, а также операции с недвижимым имуществом;

6) налогоплательщики неоднократно несвоевременно или не в полном объеме представляли отчетность и иные документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджет.

Если же предыдущая выездная проверка в компании дала возможность инспекторам произвести большие доначисления, велика вероятность, что они придут еще раз.

Налоговое ведомство по-прежнему не велит тратить время на посещение компаний, если потенциальные доначисления не превышают 50 000 руб.

Если два или более налогоплательщиков в одинаковой степени заинтересуют налоговый орган, то, поскольку его возможности ограничены, предпочтение будет отдано организации, имеющей наибольшие показатели выручки от продаж товаров (продукции, работ, услуг), численность работающих и суммы причитающихся в бюджет налогов и сборов.

Налоговые инспекции составляют два списка налогоплательщиков — основной и резервный. Попадание налогоплательщика в основной список означает, что его деятельность соответствует большинству из установленных негативных критериев, в резервный — что с таким налогоплательщиком еще можно проводить соответствующую работу.

Налоговое ведомство еще в 2007 г. начало опытную эксплуатацию программного комплекса «ВНП-отбор» (G2), который при установке и соответствующей настройке позволяет формировать рейтинги налогоплательщиков по различным группам критериев (основные, информативные, косвенные). Организации ранжируются в зависимости от количества набранных баллов, и указанное ранжирование позволяет увидеть те организации, включение которых в план-график ВВП наиболее актуально. Использование этого программного комплекса позволяет путем установления различных весовых коэффициентов для того или иного показателя отбирать для проверки именно тех налогоплательщиков, по которым вероятность доначислений максимальна.

Естественно, никакой программный комплекс, основанный на математической логике и жестких алгоритмах, не сможет заменить интуицию и опыт, но формализация процесса планирования, несомненно, является большим шагом вперед в организации выездного налогового контроля. Более того, автоматизация процедуры отбора способствует снижению риска коррумпированности сотрудников налоговых органов и сводит к минимуму вероятность принятия инспектором субъективных решений. При этом у вышестоящих органов появляется возможность для проведения регулярных автоматизированных проверок адекватности такого отбора.

Начиная с 2008 г. налоговые органы России перешли на годовое планирование ВВП, механизм которого состоит в следующем:

- инспекции представляют в Управление ФНС России предложения по формированию плана выездных проверок;
- Управление ФНС России рассматривает и согласовывает (или не согласовывает) предложения инспекций;
- согласованный план проведения выездных проверок с разбивкой по кварталам утверждается руководителем Управления ФНС России, и соответствующие выписки доводятся до инспекций.

Однако всего нельзя предусмотреть. В отдельных случаях возникает необходимость в проведении внеплановых (т.е. не включенных в первоначальный согласованный и утвержденный Управлением план) проверок. Однако корректировка согласованного плана весьма затруднительна.

К большому сожалению, нынешняя система планирования проверок вынуждает проверяющих во что бы то ни стало произвести доначисления. Кроме того, Управления ФНС России по субъектам федерации устанавливают плановые суммы доначислений на одну проверку. Эти суммы колеблются от 50 тысяч (по «упрощенцам») до 4—5 млн руб. по крупным налогоплательщикам. Несоблюдение этого плана чревато для проверяющих неприятностями.

На сегодня для налогоплательщика проверка неизбежно будет означать либо материальные потери, либо долгие и изнурительные судебные тяжбы с налоговыми органами. Лучший выход из данной ситуации — максимально отсрочить встречу с налоговым инспектором или не допускать моментов, которые приблизят выездную налоговую проверку.



Узелки на память:

- если назначена выездная проверка, значит, у инспекции есть подозрения о нарушении налогоплательщиком законодательства;
- для компаний, не подлежащих обязательному включению в план выездных проверок, предусмотрены дополнительные критерии отбора. Это пять категорий налогоплательщиков:
- проблемные налогоплательщики;
- правопреемники реорганизованных компаний;
- «мигрирующие» налогоплательщики;
- плательщики, применяющие спецрежимы;
- все оставшиеся налогоплательщики.



Как определить, готово ли предприятие к выездной налоговой проверке (Инструкция для проверяемого)

Чтобы пережить выездную проверку и при этом не понести значительных потерь, налогоплательщику нужно знать, как себя вести при проверке.



В первую очередь необходимо назначить сотрудника, ответственного за сопровождение проверок. Ответственный за взаимодействие с проверяющими должен быть один. Причем он должен иметь полно-

мочия требовать документы и информацию у всех подразделений — из бухгалтерии, из отдела продаж, юридического отдела, отдела закупок и даже от технических служб. С другой стороны, этот же сотрудник должен вести всю историю «общения» с налоговой инспекцией по вопросу проверок, например касательно запросов информации, предоставления документов, решений по проверкам и т.д. Такие функции наиболее близки бухгалтеру или юристу компании. Во-первых, таким образом информация по проверкам будет всегда доступна в одном месте. А во-вторых, при последующих проверках не составит проблемы узнать, какие документы уже представлялись на изучение инспекторам.

Всех сотрудников необходимо проинструктировать о правилах поведения во время проверки. Для того чтобы избежать в ходе проверки всевозможных «сюрпризов», следует заблаговременно подготовить и внедрить в действие инструкцию, в которой подробно прописать действия работников в случае «наезда» налоговой.

В инструкции нужно зафиксировать, кому секретарь должен передавать всю корреспонденцию, поступившую из инспекции. В противном случае есть риск пропустить сроки, отведенные законодательством на представление документов или каких-либо пояснений, да и вообще можно оказаться в неведении, что назначена проверка или у инспекции имеются вопросы.

В инструкции также целесообразно прописать, в какие сроки и кто следит за сбором документов. Данный пункт может показаться лишним, если в компании уже назначен «ответственный по налогам». Однако лучше все-таки подстраховаться на случай, если он заболит, а то и вовсе уволится. Ведь при наличии инструкции его «сменщику» будет гораздо проще влиться в установленную систему взаимодействия с налоговой.

Кроме того, нелишним будет провести инструктаж по вопросам прав и обязанностей сотрудников при даче проверяющим свидетельских показаний. Согласно подп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы имеют право вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля. Именно поэтому крайне важно до начала проверки довести до всего персонала главную мысль: все объяснения и документы предоставляются только с предварительного одобрения ответственных лиц.

Необходимо проверить факт назначения выездной налоговой проверки. Для этого нужно получить на руки «Решение о назначении выездной налоговой проверки», подписанное руководителем инспекции. В нем содержится отсылка на проверяемый период и перечень налогов, которых проверка коснется, а также дата начала ревизии и ФИО проверяющих. Желательно сделать ксерокопию решения, так как оно составляется в одном экземпляре, который предоставляется налогоплательщику на ознакомление.

Установите личности проверяющих. Необходимо знать имена сотрудников инспекции, от которых поступают запросы на предоставление документов. Ведь если отдать документы инспектору, не участвующему в проверке, они могут «потеряться», и будет непросто доказать, что они были предоставлены.

Определите предмет и цели предстоящей проверки. Это необходимо как минимум для того, чтобы сократить объем документооборота, поскольку нет необходимости предоставлять документы, не относящиеся к проверяемому периоду и объекту проверки.

Выделите проверяющим отдельное помещение без права доступа в иные службы. Это правило, которое надо обязательно постараться выполнить. Ведь если проверяющие будут иметь доступ к другим помещениям, они смогут без протокола поговорить с сотрудниками фирмы. Какие вопросы им будут заданы и какие ответы контролеры получают, никому не известно. Как показывает практика, даже если компания работает «в белую», информация, полученная от сотрудников, может быть истолкована не в ее пользу.

Ведите журнал посещений проверяющих. Это нужно для того, чтобы точно знать, сколько длится проверка, а также срок, на который она приостанавливается (в этот период налоговики не могут находиться на территории налогоплательщика или запрашивать у него документы, но срок течения самой проверки приостанавливается).

Ведите журнал требований налогового органа и описей представленных документов. Представлять документы нужно только в виде заверенных копий и только под роспись. Старайтесь не отдавать оригиналы, поскольку есть большой риск не получить их обратно.

Если сделать копии в установленный в требовании срок не получается, все равно незачем спешить и сдавать оригиналы. Лучше написать письмо в налоговую с объяснением причин и просьбой дать дополнительное время на исполнение данного требования.

Тщательно отбирайте представляемые документы, их перевод и легализацию. Несоответствия в документах — это сигнал для налоговиков, что с этой сделкой не все «чисто». Вообще оформление «первички» нельзя недооценивать. У нас любая операция требует великое количество «бумажек» и внимание нужно уделять буквально каждой запятой. Наличие самой минимальной ошибки, например в счете-фактуре при полной законности операций и добросовестности контрагента, может повлечь отказ в миллионных вычетах по НДС. Кроме того, документы нужно «отфильтровать», чтобы не дать лишние. Например, если инспекторы просят дать аудиторское заключение, надо помнить, что оно состоит из форм бухгалтерской отчетности, заверенной аудитором. А вот отчет, который

обычно дает аудиторская компания, налоговикам давать не следует, тем более вы не обязаны это делать.

Не давайте налоговикам доступ к своим электронным базам. Вся информация из бухгалтерских баз нужно представлять только в виде заверенных распечаток по запросу налоговиков. «Копаясь» в базе, специалисты могут найти намного больше и быстрее.

Не представляйте инспекторам документы за тот период, который они не проверяют: больше документов — больше информации, больше поводов для претензий.

Практика показывает, что в ходе проверки проверяющие могут иначе трактовать положения договоров, документы могут содержать недостатки в оформлении, или документов окажется недостаточно, экономическая целесообразность и обоснованность сделки может вызвать у инспекторов сомнения. Можно сказать, что нет практически ни одной операции, о которой можно с уверенностью сказать: «в этой сделке нет налоговых рисков».

В первую очередь внимание привлекают контрагенты, расчеты с которыми проводятся без денег (бартер, взаимозачеты, расчеты через третьих лиц, расчеты при помощи ценных бумаг и т.п.), длительные незавершенные расчеты и ряд других признаков.

По «проблемным» контрагентам налогоплательщику важно заранее подготовиться к возможным вопросам со стороны проверяющих органов, в частности с особой тщательностью проверить наличие необходимых первичных документов, а также подготовиться к возможной встречной проверке. Основная сложность в процессе выявления «проблемных» контрагентов заключается в том, что контрагентов у организации может быть несколько десятков тысяч, а количество «проблемных» в общем объеме может составлять лишь доли процента. Чтобы быстро и с минимальными трудозатратами выявить «проблемных» контрагентов, надо найти способ сгруппировать их. Если это удастся сделать, то анализировать можно будет не тысячи или десятки тысяч контрагентов, а лишь входящих в «проблемную» группу.

Особое внимание при поиске схем уклонения от налогов проверяющие уделяют договорам на оказание сопутствующих услуг, агентским договорам, договорам страхования. Причем факт наличия среди контрагентов «сомнительных» фирм является для налоговиков почти однозначным подтверждением получения необоснованной налоговой выгоды. Даже если нет доказательств взаимозависимости проверяемой компании с такими фирмами.

Если в ходе анализа вам самостоятельно удалось выявить «проблемных» контрагентов, следует подготовить пакет документов, так на-

зываемый «пакет безопасности», по таким контрагентам. Он поможет подтвердить вашу осмотрительность при заключении сделки с этими контрагентами. В этот пакет обязательно должны быть включены:

- свидетельство о государственной регистрации юридического лица или предпринимателя;
- свидетельство об ИНН;
- копия решения учредителей о назначении директора и доверенность на иных представителей;
- копия лицензии и оценка ее на действительность (например, для строительных лицензий это можно сделать на сайте ФГУ ФЛЦ www.flc.ru);
- скринкопия с сайта ФНС России www.nalog.ru — из реестра дисквалифицированных специалистов, из реестра адресов массовой регистрации, из реестра массовых директоров и учредителей.

Желательно иметь также:

- копию выписки из реестра, полученной на момент заключения сделки;
- копию паспорта директора контрагента или его представителя;
- копию бухгалтерского баланса с отметкой налогового органа за период, предшествующий дате совершения сделки;
- мониторинг соответствующего рынка для подтверждения экономической целесообразности.

В большинстве случаев эти документы не помогают убедить проверяющих в вашей добросовестности, но для защиты в суде они могут сыграть решающую роль. Поэтому их подготовку необходимо провести в любом случае.



Узелок на память:

- для того чтобы проверка прошла с меньшими потерями, необходимо к ней подготовиться заранее и выработать правильную линию поведения.

2.2. Вы получили решение о проверке

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является только решение руководителя налогового органа.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, согласно п. 2 ст. 89 НК РФ, утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. ФНС России.

? По какой форме должно быть составлено решение о проверке

Форма решения о проведении выездной налоговой проверки утверждена приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892[®] (Приложение 1 к приказу). Эта же форма применяется и при назначении повторной выездной налоговой проверки (о повторной выездной налоговой проверке читайте ниже). В качестве предмета проверки форма решения предусматривает указание перечня проверяемых налогов и сборов либо указание на проведение выездной налоговой проверки «по всем налогам и сборам».

Приказом ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281[®] утверждена рекомендуемая налоговым органам форма Решения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки (Приложение 1 к приказу). Данное решение выносится в случаях необходимости изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку (включения новых лиц в состав лиц, проводящих проверку и (или) исключения из состава лиц, проводящих проверку), что прямо предусмотрено указанной рекомендуемой формой.

Как форма решения о проведении проверки, так и форма решения о внесении в него изменений предусматривают указание фамилии, имени, отчества, классного чина руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, выносящего решение, а также подписание им решения и заверение подписи печатью налогового органа. Указанные формы также содержат раздел, предусматривающий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя), — подписание и указание даты подписи (**приложение 5**).

☐ В решении о назначении выездной налоговой проверки должно быть указано наименование налогового органа. Проводить проверку может только та налоговая инспекция, на учете которой вы стоите, или вышестоящий налоговый орган. Если назначена проверка в отношении организации, являющейся крупнейшим налогоплательщиком, то решение о проведении проверки выносит тот налоговый орган, который осуществлял постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (как правило, это межрайонные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам).

! Узелок на память:

- решение о проведении выездной проверки и решение о внесении в него изменений должны быть приняты по установленной форме.

❓ Какие реквизиты организации должны быть указаны в решении

Внимательно изучите решение, оно должно содержать обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 89 НК РФ.

Следует учитывать, что в зависимости от объема выездная налоговая проверка может проводиться:

- в отношении всей организации, включая ее обособленные подразделения;
- только в отношении головного подразделения организации;
- только в отношении обособленных подразделений либо какого-то одного из них.

В первых двух случаях решение о проведении проверки принимается налоговым органом по месту нахождения организации, а в отношении крупнейшего налогоплательщика — с учетом вышеуказанных особенностей. Если назначается проверка только обособленного подразделения организации (без проверки головного подразделения), то решение о проведении такой проверки принимается налоговым органом по месту нахождения данного обособленного подразделения.

☐ Налоговый кодекс предусматривает обязанность постановки на налоговый учет в нескольких случаях, в т.ч. по месту нахождения недвижимого имущества (п. 5 ст. 83 НК РФ). В случае когда решение о проведении выездной налоговой проверки принимается налоговым органом не по месту нахождения организации, а по месту нахождения недвижимости, суды расходятся во мнениях относительно правомерности проведения проверки. Так, ФАС Уральского округа не усмотрел нарушения прав организации, которое могло привести к принятию налоговым органом неправильного решения (постановление от 21 января 2008 г. № Ф09-11258/07-СЗ). ФАС Северо-Западного округа пришел к выводу, что налоговый орган, в котором налогоплательщик состоит на учете по месту нахождения недвижимого имущества, не вправе принимать решение о проведении выездной налоговой проверки (постановление ФАС Северо-Западного округа от 14 мая 2008 г. № А56-31372/2007).

В решении должны быть указаны номер и дата вынесения решения. При этом датой начала проверки является дата вынесения решения о проверке, а не дата подписания решения налогоплательщиком.

Проверьте, правильно ли указаны наименование и идентификационный номер налогоплательщика. Тут могут быть допущены ошибки.

Согласно п. 4 ст. 89 НК РФ, в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Если период указан, например, с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2008 г., то налоговики не имеют права проверять хоть на день раньше или позже. Данное ограничение, согласно п. 10 и 11 указанной статьи, распространяется и на проведение повторной выездной налоговой проверки, и на проведение выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не может назначить выездную налоговую проверку вообще, поскольку такая проверка может проводиться только по конкретным налогам либо сборам: в решении должен содержаться перечень проверяемых налогов и сборов либо указание «по всем налогам и сборам».

Обязательно должны быть указаны ФИО, должности и классные чины лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников федеральных органов и иных правоохранительных и контролирующих органов (инспекторы или правоохранительные органы, которые не внесены в решение, до проведения проверки не допускаются), подпись лица, вынесшего решение, с указанием его ФИО, должности и классного чина. Им может быть руководитель инспекции или заместитель.

Назначение выездной налоговой проверки является первой стадией проверки. Однако нарушения, допущенные налоговым органом на этой стадии, в определенных случаях могут повлечь за собой незаконность всех последующих контрольных действий, проводимых в рамках данной выездной проверки. Вопрос о правовых последствиях решается в зависимости от того, насколько существенными были допущенные налоговым органом нарушения.



Узелки на память:

- отсутствие хотя бы одного обязательного реквизита в решении является для налогоплательщика основанием для недопущения проверяющих к проведению проверки;
- если проверка была продлена, вносились изменения в состав проверяющей группы или другие изменения в реквизитах, налоговая инспекция должна выносить решение о внесении изменений.

? Возможна ли проверка разных налогов за разные периоды. Как рассчитать проверяемый период по отдельным налогам

Проверяемый период не обязательно должен быть одним и тем же по всем налогам. По разным налогам могут проверяться разные периоды, но при условии, что все эти периоды определены с учетом ограничения, установленного п. 4 ст. 89 НК РФ. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. При этом следует учесть, что календарный год начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. Первым календарным годом налогоплательщика-организации (созданного после начала календарного года) является период времени со дня его создания и до конца данного года. Срок давности налогового контроля является пресекательным, поскольку законодательством не предусмотрена возможность его продления или восстановления, в отличие, например, от сроков давности взыскания недоимки, пени, штрафа в судебном порядке (п. 3 ст. 46, п. 2 ст. 48 НК РФ).

□ Налогоплательщикам необходимо знать о некоторых особенностях выездных налоговых проверок по отдельным налогам.

В соответствии с п. 4 ст. 89 НК РФ налоговые органы в праве до 31 декабря текущего года назначить выездную проверку трех лет, непосредственно предшествующих данному году, но фактически провести проверку этого периода уже в следующем году. Так, если решение о проведении проверки принято руководителем налогового органа 31 декабря 2009 г., то ею может быть охвачен период с 2006 г., несмотря на то что реально проверка начнет проводиться только в 2010 г.

ФНС России рекомендует проводить проверки только по законченным налоговым периодам. По каждому виду налога Налоговым кодексом РФ определен налоговый период. В основном он совпадает с календарным годом. К таким налогам относятся:

- налог на прибыль организаций;
- налог на имущество организаций;
- единый социальный налог;
- транспортный налог;
- налог, уплачиваемый при применении упрощенной системы налогообложения.

По таким налогам, как НДС, ЕНВД, налоговым периодом является квартал, а по акцизам — календарный месяц.

Если инспекторы захотят проконтролировать правильность исчисления и уплаты налогов в том числе за текущий год, они смогут это сделать до конца этого года только в отношении тех налогов, налоговым периодом для которых является квартал или месяц.

Например, назначая выездную проверку в декабре 2009 г., налоговики могут включить в проверяемый период:

- по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций, единому социальному и транспортному налогам — 2006—2008 гг.;
- по НДС — с января 2007 г. по IV квартал 2008 г. и еще три первых квартала текущего года.

Руководство ФНС России рекомендует устанавливать единый период проверки для всех налогов и сборов в случае комплексной проверки. Так, например, если инспекторы придут с проверкой только НДС или ЕНВД, у которых налоговый период — квартал, то они могут включить в период и завершённые кварталы 2009 г. Другое дело, если это комплексная проверка, при которой одновременно будут проверяться и другие налоги, например налог на прибыль и ЕСН, у которых налоговый период — год. В этом случае налоговое ведомство рекомендует воздержаться от проверок НДС и ЕНВД текущего года и ограничиться только 2006, 2007 и 2008 гг. Тогда по всем налогам будет одинаковый период проверки.

Кроме того, следует отметить, что назначить выездную проверку инспекторы могут не раньше срока подачи декларации за последний налоговый период по всем налогам, по которым назначена проверка. И значит, налоговики вправе принять решение о проведении комплексной проверки, захватывающей 2009 г., только начиная со II квартала 2010 г.

На практике иногда имеют место случаи, когда в решении о проведении проверки ошибочно указывается период, право на проверку которого в силу п. 4 ст. 89 НК РФ налоговый орган уже утратил. Например, в 2002 г. была назначена выездная проверка деятельности предприятия начиная с третьего квартала 1997 г. Однако фактически был проверен период с 1998 г., что и нашло отражение в акте проверки. Как указал суд, ошибка в указании периода проверки не препятствовала налогоплательщику подать возражения на акт выездной налоговой проверки по существу установленных налоговой инспекцией нарушений. В связи с этим организации отказано в признании решения о привлечении к налоговой ответственности недействительным (постановления ФАС Северо-Западного округа от 13 августа 2002 г. № А21-293/02-С1, от 22 сентября 2008 г. № А52-454/2008).

Кроме того, встречаются ситуации, когда в ходе осуществления проверки налоговым органом принимается решение об изменении

проверяемого периода. Так, по одному из дел после назначения выездной налоговой проверки налоговым органом был увеличен проверяемый период (вместо девяти месяцев 2001 г. в проверяемый период был включен 2001 г. полностью). Как указал суд, ст. 89 НК РФ не содержит запрета на внесение изменений в решение руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, в том числе и на изменение периода проведения выездной налоговой проверки (постановление ФАС Московского округа от 30 марта 2004 г. № КА-А40/2138-04).

❗ **Узелки на память:**

- проверяемый период по разным налогам даже в рамках одной проверки может быть разным;
- назначить выездную проверку могут не раньше срока подачи декларации за последний налоговый период по всем налогам, по которым назначена проверка.

❓ **Почему в решении должны быть указаны конкретные налоги**

В силу ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Одним из основных реквизитов решения о проведении выездной налоговой проверки является предмет проверки.

Таким образом, при назначении выездной налоговой проверки налоговым органом должен быть четко определен предмет проверки. Под предметом проверки понимаются те налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не может назначить выездную налоговую проверку вообще, поскольку такая проверка может проводиться только по конкретным налогам либо сборам. Иными словами, закон не допускает возможности налоговых органов проводить неконкретные или абстрактные выездные проверки.

☐ При этом утвержденная надлежащим образом, предусмотренная п. 2 ст. 89 НК РФ форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении проверки (приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892*) допускает возмож-

ность как перечисления конкретных проверяемых налогов и сборов, так и указание о проведении выездной проверки «по всем налогам и сборам». В этом случае инспекторы могут проверить правильность исчисления всех налогов, плательщиком которых является организация, по которым окончены налоговые периоды. Есть и судебная практика, подтверждающая право налоговых органов указывать в решении не конкретный перечень налогов, а писать «по всем налогам и сборам» за определенный период времени.

Если решение о проведении налоговой проверки не содержит сведений о назначении выездной проверки по какому-либо налогу, это влечет нарушение прав и законных интересов налогоплательщика, предусмотренных ст. 21 НК РФ.

Вывод: отражение в решении о назначении проверки перечня видов налогов, в отношении которых будет проводиться проверка, определяет объем прав налогового органа, в том числе:

- по истребованию документов, служащих основаниями для их исчисления и уплаты, а также документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты;
- по требованию от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролю выполнения указанных требований;
- по взысканию недоимки, а также пеней и штрафов, доначисленных по результатам проверки (аналогичным образом можно рассуждать относительно проверки «по всем налогам»).

Отсутствие в решении о назначении выездной проверки ссылок на виды налогов влечет отсутствие права у должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, проверять правильность и своевременность их уплаты.

Показательными являются примеры из судебной практики, в частности постановление ФАС Центрального округа от 21 декабря 2007 г. № А08-14181/04-25-9-25.

Решением налоговой инспекции была назначена выездная проверка организации по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период согласно перечню вопросов. В акте выездной налоговой проверки также содержится ссылка на перечень вопросов, утвержденный заместителем руководителя инспекции.

При этом перечень вопросов, подлежащих документальной проверке, не содержит указание на проверку земельного налога. В то же время представленная налоговым органом копия программы выездной проверки содержит в себе указания на конкретные виды налогов, в том числе на земельный налог.

Оценивая фактические обстоятельства спора, суд первой инстанции исходя из наличия определенности в формулировке вопросов, по которым проводилась проверка, а также из отсутствия расхождений в определении вопросов проверки, указанных в программе проверки, самом акте и решении, пришел к выводу о том, что сотрудники инспекции не вышли за пределы вопросов, указанных в программе проведения проверки, а отсутствие в перечне вопросов о проведении проверки правильности исчисления и уплаты земельного налога признал технической ошибкой.

Кассационная коллегия сочла указанные выводы ошибочными ввиду следующего.

В силу ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении налоговой проверки разрабатывается и утверждается МНС России (абз. 6 ст. 89 НК РФ в ред., действовавшей в спорный период).

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать в том числе вопросы проверки — виды налогов, по которым проводится проверка.

Решение инспекции не содержит сведений о назначении выездной проверки конкретно по земельному налогу, не определен период финансово-хозяйственной деятельности, за который проводится проверка по данному налогу.

Таким образом, невключение в решение о назначении выездной проверки конкретного вида налога влечет отсутствие права у должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, проверять правильность и своевременность уплаты данного налога.

Доводы налогового органа об отсутствии в перечне вопросов о проведении проверки правильности исчисления и уплаты земельного налога в связи с технической ошибкой не могут быть приняты кассационной коллегией во внимание, поскольку в материалах дела отсутствуют доказательства, свидетельствующие об ее последующем устранении.

Учитывая изложенное, отражение в акте проверки и решении о привлечении к ответственности доначисления по тому налогу, который не указан в решении о проведении выездной налоговой проверки, не может свидетельствовать о законности действий должностных лиц инспекции по администрированию данного налога при конкретной выездной налоговой проверке.

Обратите внимание: Налоговый кодекс РФ не содержит запрета относительно возможности изменения в ходе выездной налоговой проверки состава проверяемых налогов. По желанию проверяющих состав

налогов может быть как расширен, так и сужен. Однако расширение состава проверяемых налогов должно быть оформлено путем внесения изменений в решение о проведении проверки или путем принятия дополнительного решения.

! *Узелки на память:*

- невключение в решение о назначении выездной проверки конкретного вида налога влечет отсутствие права у должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, проверять правильность и своевременность уплаты данного налога;
- указание в решении о назначении выездной проверки предмета проверки с формулировкой «по всем налогам» не является противозаконным.

? **Зачем в решении пишут фамилии проверяющих**

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать указание на должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

D Следует учитывать, что в ходе проверки может возникнуть необходимость изменений в персональном составе проверяющих. Особенно часто это имеет место при проверках крупных предприятий, которые могут быть довольно продолжительными. Кроме того, по ходу проведения проверки может возникнуть необходимость увеличения количества проверяющих. В этом случае руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводящего проверку, выносится решение о внесении соответствующих дополнений (изменений) в решение о проведении выездной налоговой проверки.

Как правило, один из сотрудников инспекции, осуществляющих проверку, назначается руководителем проверяющей группы. Руководитель организует работу группы, дает сотрудникам, участвующим в проведении проверки, задания и обязательные указания, а также уполномочен совершать действия, установленные Налоговым кодексом и внутренними регламентами. Кроме того, решение о проведении выездной налоговой проверки организации, имеющей обособленные подразделения, помимо сведений о руководителе проверяющей группы содержит сведения о руководителях проверяющих бригад по месту нахождения обособленных подразделений.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать указание на должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа.

Обратите внимание: проводить выездную проверку вправе только те сотрудники налогового органа, которые специально для этого выделены руководством налоговой инспекции и указаны в решении. Допуск проверяющих на территорию налогоплательщика осуществляется только при предъявлении служебных удостоверений и при условии, что их инициалы указаны в решении.

Именно те должностные лица, которые указаны в решении, имеют право на проведение действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом. Должностным лицам налогового органа, производящим выездную налоговую проверку, предоставлено право на проведение осмотра территорий, помещений проверяемого налогоплательщика, документов и предметов, истребование документов как у проверяемого налогоплательщика, так и у третьих лиц (контрагентов проверяемого, банков и пр.), производство выемки документов, назначение экспертизы. Иные должностные лица налоговых органов не вправе инициировать и проводить соответствующие процедуры.

Кроме того, только те лица, которым поручено проведение проверки, имеют право составлять и подписывать акт проверки.

❗ Узелок на память:

- в случае несовпадения должностных лиц, которым поручено проведение проверки, и лиц, проводивших контрольные мероприятия и подписавших акт проверки, можно оспорить решение, принятое по результатам такой проверки.

❓ Если в проверке участвуют милиционеры, что указывается в решении

Статьей 36 НК РФ предусмотрено участие органов внутренних дел в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках по запросу налоговых органов. В соответствии с п. 33 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» (далее — Закон о милиции) милиции для выполнения возложенных на нее обязанностей предоставлено право участвовать в налоговых проверках по запросу налоговых органов.

Сотрудники ОВД участвуют в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который может быть направлен в ОВД как перед началом, так и в процессе проведения налоговой проверки.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа ОВД направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, которые будут участвовать в проверке.

Выездные налоговые проверки проводятся налоговыми органами с участием ОВД с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах.

Взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников ОВД при выездных налоговых проверках не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции при одновременном согласовании всех осуществляемых ими действий. Функцию общей координации проводимых при проверке мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы.

Основанием для выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении. Если сотрудники ОВД привлекаются к проведению проверки при ее назначении, то в решении указывается информация (звание, должность и ФИО) о должностных лицах ОВД, принимающих участие в проверке. В случае если сотрудники ОВД привлекаются к проведению в ходе выездной налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

При назначении выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы. Если в ходе выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение (постановление) о проведении выездной налоговой проверки, то руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о назначении новой выездной налоговой проверки по указанным налогам (сборам) с учетом требований ст. 87 и 89 НК РФ.



Узелки на память:

- сотрудники милиции участвуют в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного его руководителем (заместителем руководителя);
- запрос на участие милиционеров в налоговой проверке может быть направлен в ОВД как перед началом, так и в процессе проведения налоговой проверки.



Кто принимает решение о проверке филиала

В соответствии с п. 7 ст. 89 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.



Если налоговики решили проверить сразу всю компанию вместе с относящимися к ней филиалами, то организует такую проверку та инспекция, в которой состоит на учете головное предприятие. Именно эта инспекция принимает все решения о проведении проверки, в том числе о ее продлении или приостановлении. А исполнять функции проверяющих на территории подразделения будут уже сотрудники инспекций, где оно состоит на учете.

В решение о проведении проверки всей компании вписываются сотрудники всех инспекций, которые будут принимать участие в ревизии как в головной организации, так и в филиале. Количество экземпляров решения о проверке будет соответствовать количеству инспекций, вошедших в состав проверяющих. Иными словами каждая налоговая, где находится подразделение проверяемого предприятия, получит решение.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства

По результатам проверки филиала, прошедшей в рамках проверки компании в целом, представитель такого подразделения не получит даже выдержки из акта. Дело в том, что по итогам проверки сотрудники «вспомогательных» инспекций составят только разделы акта, которые затем отправят в инспекцию по местонахождению головного предприятия. И уже там все материалы выездной проверки будут обобщены в единый акт.

Обратите внимание: инспекция может провести и самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств (п. 7 ст. 89 НК РФ). При этом самостоятельные проверки филиалов и представительств налогоплательщика могут быть проведены по вопросам правиль-

ности исчисления и своевременности уплаты только региональных и (или) местных налогов. То есть проверить, например, налог на прибыль, единый социальный налог и другие налоги, относящиеся к федеральным, в рамках самостоятельной проверки филиала ревизоры не смогут.

В отличие от проверки всей организации решение о назначении выездной проверки только в филиале уже самостоятельно принимает руководитель инспекции, где отчитывается данное подразделение. И все остальные документы, связанные с проверкой, также оформляет налоговая, относящаяся к подразделению. В пункте 7 ст. 89 НК РФ установлен также максимальный срок проведения самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств: он не может превышать одного месяца. Возможность продления сроков самостоятельной проверки филиалов и представительств Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.

В то же время трудно найти аргументы против того, что самостоятельная проверка филиалов и представительств может быть приостановлена по основаниям и в порядке, которые отражены в п. 9 ст. 89 НК РФ.

Кроме того, как указано в регламенте ФНС России для служебного пользования, налоговики не могут проверять обособленные подразделения организаций, перешедших на спецрежимы. Согласно п. 7 ст. 12 НК РФ, такие налоги относятся к федеральным. Поэтому проконтролировать правильность расчета и уплаты ЕНВД или единого налога по упрощенной системе налогообложения инспекторы могут лишь в ходе проверки всей компании.

Необходимо иметь в виду, что в ст. 89 НК РФ речь идет о филиалах и представительствах организации.

Но понятия «филиал» и «представительство» в Налоговом кодексе РФ отсутствуют. В этом случае институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 11 НК РФ).

Таким образом, в целях применения ст. 89 НК РФ необходимо руководствоваться понятиями «филиал» и «представительство», которые заложены в ст. 55 ГК РФ.

Так, в силу гражданского законодательства представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Согласно п. 3 ст. 55 ГК РФ, представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности.

Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Обратите внимание: «кодексом не предусмотрено право территориальных налоговых органов проводить самостоятельную выездную налоговую проверку обособленных подразделений организации, не являющихся филиалами и представительствами»¹.

Создавая обособленное подразделение, организация должна четко представлять себе, что такое «обособленное подразделение». Как отмечено выше, в гражданском законодательстве упомянуты филиал и представительство. В налоговом законодательстве речь идет об обособленном подразделении «вообще», и это более широкое понятие. Кроме филиала или представительства оно может включать многие другие виды территориально обособленных структурных единиц организации, которые не являются ни филиалами, ни представительствами: стройплощадки, склады, магазины и многое другое. Можно создать филиал, представительство или просто обособленное подразделение, которое не является ни филиалом, ни представительством. Разобраться, что же вы открыли, поможет схема (рис. 2).

Обратите внимание на такой момент. Филиал, как правило, выделяют на отдельный баланс и открывают ему расчетный счет. Если организация этого делать не собирается, достаточно оформить обычное обособленное подразделение. Это потребует меньше времени и затрат: не нужно вносить изменения в учредительные документы и, соответственно, регистрировать их.

В пункте 7 ст. 89 НК РФ установлен еще ряд ограничений, в частности: налоговый орган, проводящий самостоятельную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить:

- две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Иначе говоря, установлен запрет на проведение повторных самостоятельных проверок филиалов и представительств, соответствующий общему запрету на проведение повторных проверок, установленному в п. 5 указанной статьи;
- более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года. Данный запрет также соответствует общему запрету

¹ Письмо Минфина России от 31 июля 2008 г. № 03-02-07/1-327.

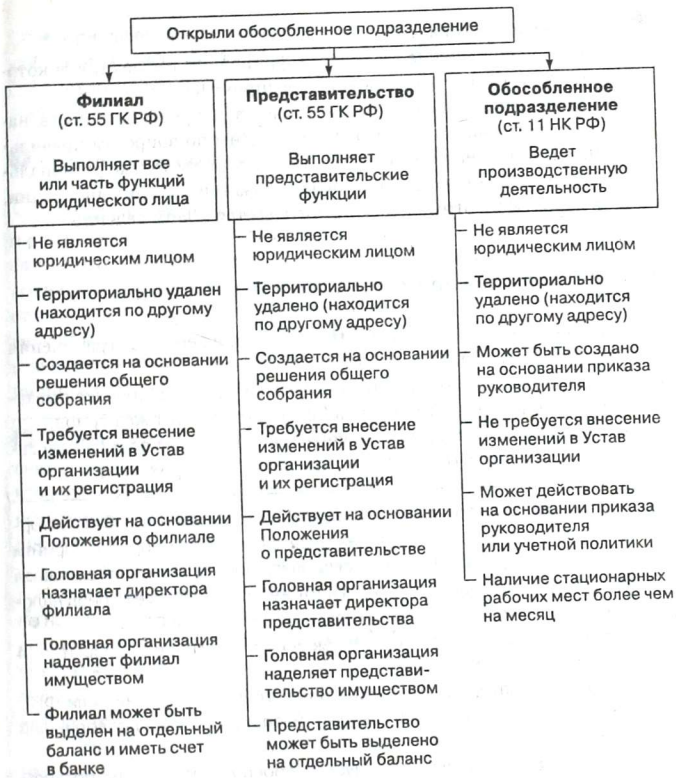


Рис. 2. Открытие обособленного подразделения

(п. 5 указанной статьи), однако не предусматривает исключений. Необходимо обратить внимание на то, что в рассматриваемом запрете речь не идет только о самостоятельных проверках филиалов и представительств. Соответственно при определении количества проверок учитываются как самостоятельные проверки филиалов и представительств, так и проверки филиалов и представительств, проводимые в рамках проверки создавшего их юридического лица.

❗ *Узелки на память:*

- принимает решение о проверке филиала та инспекция, в которой состоит на учете головное предприятие;
- самостоятельные проверки филиалов и представительств налогоплательщика могут быть проведены по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты только региональных и (или) местных налогов на основании решения инспекции, в которую по этим налогам отчитывается подразделение.

❓ **Когда можно проверять одни и те же налоги**

В соответствии с п. 5 ст. 89 НК РФ установлено два ограничения прав налоговых органов.

Во-первых, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Во-вторых, налоговые органы не вправе в отношении одного налогоплательщика проводить более двух выездных проверок в год.

□ Однако из данного правила предусмотрено исключение. Это повторная выездная проверка, которая назначается в особом порядке. Прийти в любое время независимо от того, когда завершилась последняя выездная проверка, и повторно проверить один и тот же налог за тот же период налоговики вправе, но только в двух случаях (п. 10, 11 ст. 89 НК РФ):

• при назначении повторной выездной налоговой проверки (ч. 4 п. 10 ст. 89 НК РФ), проводимой:

— по инициативе вышестоящего налогового управления или ФНС России в рамках контроля деятельности инспекции, ранее проводившей проверку;

— осуществлявшим предыдущую проверку налоговым органом в случае предоставления компанией уточненной декларации с заявленной суммой налога к уменьшению. Причем проверке подлежит лишь тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация;

• при назначении выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК РФ).

❗ *Узелки на память:*

- повторно проверить один и тот же налог за тот же период налоговые органы вправе только в двух случаях:
- при назначении повторной выездной налоговой проверки;

- при назначении выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

? Что такое повторная проверка и законна ли она

Как уже отмечено, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (п. 5 ст. 89 НК РФ). Иначе говоря, по общему правилу запрещено проведение повторной проверки, понятие которой определено в п. 10 этой же статьи: повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

➡ Для определения повторной проверки необходимо обратить внимание на два признака, характеризующих проверку в качестве повторной: совпадение предмета проверки (т.е. налогов, правильность исчисления и уплаты которых проверяется) и периода, за который она проводится.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика и, соответственно, установлении наличия ограничений по назначению проверок, согласно п. 5 ст. 89 НК РФ, не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок (т.е. по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты только региональных и (или) местных налогов) его филиалов и представительств.

Непосредственно назначение и проведение повторной выездной налоговой проверки регламентированы п. 10 ст. 89 НК РФ, согласно которому при назначении повторной проверки не действуют ограничения, указанные в п. 5 этой статьи. Кроме того, повторная проверка может быть проведена и в том случае, если в отношении данного налогоплательщика в календарном году ее проведения уже проведены две выездные налоговые проверки.

В то же время остается открытым вопрос о том, может ли быть проведена в отношении одного и того же налогоплательщика обычная (не повторная) выездная налоговая проверка, в случае если в календарном году ее проведения уже состоялись одна обычная проверка и одна повторная проверка или две повторные проверки. Не приходится сомневаться в том, что для налоговых органов ответ очевиден: конечно, может. Одна-

ко достаточно аргументированно выглядит и противоположная позиция, так как ни в п. 5, ни в п. 10 ст. 89 НК РФ не говорится о том, что при определении количества проверок не учитываются повторные проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки, согласно п. 10 ст. 89 НК РФ, может быть проверен только период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки. Иначе говоря, на проведение повторной проверки распространяется общее правило п. 4 указанной статьи о периоде, которым может быть охвачена проверка. При этом период, которым охвачена первоначальная проверка, но выходящий за пределы трехлетнего периода, предшествующего году назначения повторной проверки, охвачен данной повторной проверкой быть не может.

► Напомним случаи, когда может проводиться повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика:

1. Проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего проверку.

По данной проверке можно отметить следующие особенности.

Во-первых, такая проверка должна не только назначаться, но и непосредственно проводиться вышестоящим органом. Более того, даже сам факт включения в состав проводящих повторную налоговую проверку лиц сотрудника нижестоящего налогового органа, проводившего первоначальную налоговую проверку, может быть расценен судом как доказательство отсутствия цели контроля за нижестоящим налоговым органом.

Во-вторых, при такой проверке налоговиков не может интересовать исключительно деятельность налогоплательщика, ведь их основной целью является именно контроль налоговой инспекции.

В-третьих, повторная проверка должна быть должным образом мотивирована.

Иногда налоговики используют право на такие проверки для «наказания строптивых налогоплательщиков». Если налогоплательщик успешно оспорил в суде решение территориального налогового органа по итогам выездной налоговой проверки, которым он был привлечен к ответственности за недоплату налогов, вышестоящий налоговый орган назначает повторную налоговую проверку по этим же налогам. Такая возможность предусмотрена п. 10 ст. 89 НК РФ в рамках контроля деятельности нижестоящего налогового органа, проводившего основную проверку. По результатам второй проверки налоговики снова привлекают налогоплательщика к ответственности по тем же основаниям, что и по первой проверке, отменив таким образом административным актом судебное решение.

Один из омских налогоплательщиков, подвергшийся такой повторной проверке, обратился в суд, пытаясь решить вопрос принципиально: были оспорены не итоги проверки, а само решение о ее назначении. В своем заявлении он вполне справедливо указал, что повторная налоговая проверка в таких случаях хотя и направлена формально на проверку деятельности нижестоящего налогового органа, тем не менее неизбежно затрагивает результаты проведенного судебного контроля.

Однако суды всех инстанций, включая ВАС РФ, компанию не поддержали. Они руководствовались нормами Налогового кодекса РФ, которые действительно не содержат запрета на проведение повторной проверки, даже если по результатам первой было принято судебное решение. Тогда общество оспорило уже фактические результаты повторной проверки и в этом преуспело.

В дальнейшем налогоплательщик оспорил нормы п. 10 ст. 89 НК РФ в Конституционном Суде РФ. Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 марта 2009 г. № 5-П указал, что судебный акт, принятый по спору между налоговым органом и налогоплательщиком, впредь до его опровержения в судебном же порядке не может быть отвергнут никаким другим налоговым органом, в т.ч. вышестоящим. Проверка законности и обоснованности судебных актов осуществляется посредством рассмотрения дела судами апелляционной, кассационной и надзорной инстанций. Иная — несудебная — процедура ревизии судебных актов принципиально недопустима, поскольку означала бы возможность замещения актов органов правосудия административными актами, что является безусловным отступлением от необходимых гарантий самостоятельности, полноты и исключительности судебной власти.

Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что спорные нормы противоречат Конституции в той части, в которой они допускают проведение повторной выездной налоговой проверки при наличии судебного акта, которым уже оценены результаты первичной проверки. Проверка законности судебного решения может осуществляться только в установленных процессуальным законом процедурах — иная трактовка ставит под сомнение самостоятельность судебной власти и независимость суда.

Таким образом, налоговые органы, не удовлетворенные вынесенным судебным решением, должны добиваться его пересмотра в процессуальном порядке. А вышестоящие органы в случае необходимости должны понуждать нижестоящие к принятию таких мер. Если же цель вышестоящего органа — контроль эффективности деятельности нижестоящего в процессуальных правоотношениях, то у него есть для этого иной инструментарий.

Конституционный Суд РФ также рекомендовал скорректировать нормы Налогового кодекса РФ путем установления понятных и прозрачных критериев выбора налогоплательщика, в отношении которого может осуществляться повторная налоговая проверка, чтобы она не могла быть использована как средство негативного воздействия против конкретных организаций.

2. Налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Обратите внимание: если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было обнаружено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (абз. 7 п. 10 ст. 89 НК РФ).

3. В связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, согласно п. 11 ст. 89 НК РФ, повторная проверка может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки.

Соответственно при проведении проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации не действуют ограничения, содержащиеся в п. 5 ст. 89 НК РФ, ни в части запрета проведения повторной проверки (т.е. по одним и тем же налогам за один и тот же период), ни в части запрета проведения более двух проверок одного налогоплательщика в течение календарного года.

Проверкой, проводимой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, может быть охвачен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Иначе говоря, на проведение такой проверки распространяется общее правило п. 4 ст. 89 НК РФ о периоде, которым может быть охвачена проверка.

Выездная налоговая проверка, проводимая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, выделена в самостоятельный вид проверок, так как в зависимости от того, о каких налогах идет речь и за какой период ранее проводились выездные налоговые проверки, она может соответствовать понятию повторной проверки (т.е. проводиться

по тем же налогам и за тот же период) полностью или частично либо вообще не соответствовать такому понятию.

Выделение такой проверки в самостоятельный вид проверок predeterminedено тем, что после завершения ликвидации или реорганизации юридическое лицо (ликвидированное или реорганизованное) перестает существовать, и соответственно проведение выездной налоговой проверки в отношении его (как и осуществление иных мероприятий налогового контроля) невозможно.

☐ Для организаций, имеющих филиалы и представительства, актуальны также следующие вопросы. Возможна ли выездная налоговая проверка филиала, если в течение одного налогового периода проверялась сама организация? И наоборот: можно ли проверять организацию, если ранее проверялся филиал?

Ответы на эти вопросы также содержатся в ст. 89 НК РФ.

По общему правилу налоговый орган вправе осуществлять выездную налоговую проверку деятельности филиалов и представительств налогоплательщика только в составе проверки головной организации. Исключением является проверка правильности исчисления и уплаты филиалом региональных и (или) местных налогов. В этом случае налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала (п. 7 ст. 89 НК РФ).

Таким образом, если ранее проверялась организация в целом, то налоговые органы вправе назначить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала (представительства).

Если проводилась самостоятельная налоговая проверка филиала (представительства), то в течение одного периода может быть проведена выездная проверка организации в целом. Это прямо следует из содержания ч. 3 п. 5 ст. 89 НК РФ, где сказано, что при определении количества выездных проверок налогоплательщика не учитываются проведенные самостоятельные выездные налоговые проверки его филиалов и представительств.

❗ **Важно:**

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика законна, но может иметь место, только если она проводится:

- вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

2.3. Звонят, откройте дверь!

В соответствии с п. 1 ст. 91 НК РФ доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами ряда документов. Только после этого они могут приступить к проверке.

❓ Какие документы должны предъявить проверяющие

Проверяющие обязаны, явившись на территорию налогоплательщика с целью проведения проверки, предъявить служебные удостоверения и решение руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

В первую очередь следует изучить решение о назначении выездной проверки, подписанное руководителем или заместителем руководителя налогового органа. Подпись руководителя инспекции должна быть обязательно подтверждена печатью налогового органа.

Решение о назначении выездной проверки составляется в одном экземпляре, но по просьбе налогоплательщика инспекторы могут отдать копию решения или разрешить ее сделать (постановление ФАС Центрального округа от 7 мая 2007 г. № А64-5197/06-19).

Суд указал, что ознакомление налогоплательщика с решением о проведении выездной проверки не лишает его установленного подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ права на получение копии ненормативного акта и не заменяет собой обязанность налогового органа по представлению налогоплательщику копии данного решения. Довод налоговиков, что налоговым законодательством не предусмотрена выдача копии решения о проведении выездной налоговой проверки, судом был отклонен: указанное обстоятельство лишает налогоплательщика права на обжалование ненормативного акта налогового органа в порядке ч. 1 ст. 198 АПК РФ и на судебную защиту прав и законных интересов.

Кроме решения проверяющие должны предъявить свои служебные удостоверения. Их инициалы и должности должны соответствовать сведениям, указанным в решении о проведении выездной налоговой проверки. Если в проверке участвуют сотрудники ОВД, то в решении налогового органа также указывается информация (звание, должность

и ФИО) о должностных лицах ОВД. Сотрудники ОВД также должны предъявить свои служебные удостоверения.

❗ **Узелок на память:**

- чтобы в случае необходимости использовать право на обжалование ненормативного акта налогового органа и на судебную защиту прав и законных интересов, проверяемому следует запросить у инспекторов копию решения о проведении выездной налоговой проверки.

❓ **Когда фирма вправе не впустить инспектора на свою территорию**

Следует внимательно изучить предъявленные проверяющими документы.

Решение должно содержать все обязательные реквизиты, которые мы рассмотрели ранее.

📄 Знакомясь с решением, необходимо проверить:

- какой налоговый орган принял решение. Проводить проверку может только та налоговая инспекция, на учете которой вы стоите, или вышестоящий налоговый орган;
- правильно ли указаны наименование и идентификационный номер налогоплательщика. Здесь могут быть допущены ошибки;
- периоды, за которые проводится проверка. Может быть проведен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Если решение принято ненадлежащим налоговым органом или подписано ненадлежащим лицом, отсутствует печать, допущены ошибки в наименовании или идентификационном номере налогоплательщика, не указан предмет проверки или отсутствуют указания о ФИО и должностях проверяющих, у налогоплательщика есть все основания для недопущения проверяющих к проведению проверки.

Проверьте служебные удостоверения пришедших. Фактический состав проверяющих должен соответствовать указанному в решении о проведении проверки, подписанном руководителем (его заместителем) налогового органа.

На практике случается, что проверку в организации проводят лица, не указанные в решении о ее проведении, но в дальнейшем акт по ее результатам ими не подписывается. Поэтому доказать нарушение

порядка проведения проверки после ее окончания не представляется возможным. Непредъявление инспекторами служебных удостоверений или отсутствие инициалов фактически пришедших проверяющих в решении также является основанием для недопущения инспекторов на территорию налогоплательщика. Если фактический состав проверяющих не соответствует указанному в решении о проведении проверки, то не допускаются только те инспекторы, о которых нет информации в решении.

Между тем необоснованный отказ в доступе на территорию организации всем проверяющим, в том числе указанным в решении о проведении проверки, незаконен. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, которым поручено проведение налоговой проверки, в помещения налогоплательщика руководитель проверяющей группы (бригады) составляет акт, подписываемый им и представителем проверяемого лица (в случае отказа представителя от подписи в акте делается соответствующая запись). На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате (ст. 91 НК РФ). Аналогичные последствия влечет за собой непредставление налогоплательщиком в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов (ст. 31 НК РФ). Кроме того, такое воспрепятствование доступу проверяющих на территорию компании позволит им на основании ст. 94 НК РФ произвести выемку всех необходимых документов. А руководителю предприятия в таком случае придется заплатить штраф, предусмотренный п. 1 ст. 19.4 КоАП РФ, в размере от 1000 до 2000 руб.

Обратите внимание: если вы обнаружили серьезные ошибки в решении или есть нарекание на состав проверяющих и вы решили не допускать их на свою территорию, то, чтобы не допустить негативных последствий и составления акта, лучшим будет сделать на решении надпись об ознакомлении и там же обосновать причины недопущения проверяющих. После чего необходимо снять с решения копию. Если инспекторы все-таки составили акт, не следует отказываться от его подписания. На акте также лучше сделать надпись об ознакомлении с ним и указать свои возражения по фактам, изложенным в акте.

❶ **Узелки на память:**

- решение о назначении проверки должно содержать все обязательные реквизиты;
- если фактический состав проверяющих не соответствует указанному в решении о проведении проверки, то не допускаются только те инспекторы, о которых нет информации в решении.

❓ Может ли быть изменен персональный состав проверяющих

Налоговый кодекс не содержит запрета на внесение изменений в состав проверяющих в ходе проверки.

Приказом ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281[®] «Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» было утверждено решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки.

Указанное решение составляется в связи с необходимостью изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку. Изменения можно вносить лишь в двух случаях: если требуется расширить состав проверяющих или заменить одного из них. Но и в этих случаях никаких исправлений в решение вносить нельзя.

Как форма решения о проведении проверки, так и форма решения о внесении в него изменений предусматривают указание фамилии, имени, отчества, классного чина руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, выносящего решение, а также подписание им решения и заверение подписи печатью налогового органа. Указанные формы также содержат раздел, предусматривающий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя) — подписание и указание даты подписи (**приложение 6**).

Такое же решение выносится, если к проведению ранее начавшейся выездной проверки привлекаются сотрудники органа внутренних дел.

☐ Иногда компании в ходе выездных проверок начинают менять юридический адрес, «мигрируя» тем самым в другую инспекцию. Чтобы такая внезапная смена инспекции никак не затруднила ход проверки, по новым правилам, установленным ФНС России, состав проверяющих в таком случае не поменяется. А к старым инспекторам лишь присоединяются работники из новой инспекции. При этом вести проверку по-прежнему будут те инспекторы, которые ее начали, т.е. налоговики из старой инспекции. А новые будут помогать, например, запрашивать у компании документы. По мнению ФНС России, такое сотрудничество между старой и новой инспекциями позволит более рационально провести ревизию, особенно в том случае, когда компания переехала в другой регион.



Узелки на память:

- в ходе выездной проверки может изменяться состав проверяющих — замена или расширение состава;
- об изменении обязательно должно быть указано в специальном решении;
- «миграция» налогоплательщика в ходе проверки не изменит состав проверяющих, их может стать только больше.



Когда проверку можно проводить не на своей территории

Несмотря на то что название выездной проверки говорит само за себя, она может проходить и на территории налогового органа.

После того как инспекторы вручат представителю компании копию решения о проведении выездной проверки, руководитель компании или главный бухгалтер будут решать, где на территории предприятия разместить проверяющих. То есть налогоплательщик должен предоставить проверяющим необходимое для проведения проверки помещение. В противном случае если компания не предоставит необходимое для проведения выездной проверки помещение, то контрольное мероприятие будет проведено на территории самой инспекции (п. 1 ст. 89 НК РФ). Но без уважительной причины не впустить инспекторов в помещение предприятие не может.



Если компания не хочет видеть у себя в офисе налоговиков, то ей надо постараться доказать, что у нее действительно нет возможности предоставить в распоряжение инспекторов необходимое для проверки помещение. Для этого предприятию необходимо подать письменное заявление в инспекцию, где указать объективные причины и подтвердить их фактическими обстоятельствами. Например, отсутствуют свободные кабинеты или площадь офиса слишком мала. Если объяснения организации налоговикам покажутся недостаточными или сомнительными, то они вправе провести осмотр помещений (ст. 92 НК РФ).

Если налоговики сами не захотят работать в условиях, предоставленных предприятием, то руководитель проверяющей группы может составить докладную записку на имя начальника инспекции. После этого компания получит уведомление о том, что выездная проверка будет проводиться на территории инспекции.

То, что проверяющие не будут постоянно находиться в офисе предприятия, вовсе не говорит о том, что налоговики потеряют право появлять-

ся на территории плательщика. Наоборот, инспекторы могут прийти в компанию в любой момент для проведения осмотра, инвентаризации, выемки документов и других подобных мероприятий налогового контроля. Также ревизоры имеют право ознакомиться с подлинниками документов (п. 12 ст. 89 НК РФ). Но самым неприятным моментом проведения проверки на территории налогоплательщика является тот факт, что у компании в этом случае появится забота копировать, заверять и перемещать в инспекцию содержимое шкафов бухгалтерии и часть архива. Минусами проверки на территории налоговой инспекции также являются следующие моменты:

- фактически в проверке может участвовать не тот налоговый инспектор, который был назначен в решении. Проверить это в большинстве случаев не представляется возможным;
 - полное отсутствие информации о ходе проверки.
- Но выбор остается за налогоплательщиком.

! *Узелки на память:*

- если у налогоплательщика нет возможности предоставить в распоряжение инспекторов необходимое для проверки помещение, проверка может проводиться в налоговой инспекции;
- выездная проверка на территории инспекции имеет ряд отрицательных моментов для проверяемого.

? **Какую информацию вправе запросить проверяющие**

Подпунктом 1 п. 1 ст. 31 и п. 1 ст. 93 НК РФ предоставляется налоговому органу право истребовать у налогоплательщика при осуществлении налогового контроля необходимые для проверки документы. В свою очередь на основании подп. 6 п. 1 ст. 23, п. 12 ст. 89 НК РФ налогоплательщик обязан их представить.

□ Законом не определен точный перечень информации, которую налогоплательщик должен представить проверяющим. Общее требование закона — представить проверяющим «документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов» (п. 1 ст. 31, п. 12 ст. 89 НК РФ).

В связи с этим налогоплательщики не обязаны представлять инспекторам информацию, прямо не относящуюся к исчислению налогов: доступ к компьютерной базе данных бухгалтерского учета, документы управленческого учета, бухгалтерские регистры, если они не используются для исчисления налогов и т.п. Идеальный вариант — представить инспекторам только первичные документы и налоговые регистры.

Однако, по мнению Минфина России, налоговики являются полноправными пользователями бухгалтерской отчетности, поэтому в целях контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджетную систему РФ они вправе истребовать у налогоплательщика: «...данные налогового и бухгалтерского учета, бухгалтерскую и налоговую отчетности»¹.

Следует отметить, что запрашиваемые контролерами документы должны иметь прямое отношение к налоговой проверке, в противном случае все действия налоговиков в этом направлении могут быть признаны незаконными (постановление ФАС Уральского округа от 6 февраля 2007 г. № Ф09-122/07-СЗ).

Если налогоплательщик считает, что затребованные проверяющим документы не связаны прямо или косвенно с исчислением или уплатой налогов, он имеет право обжаловать требование о представлении документов в суде, так как оно попадает под определение «акт налогового органа» (п. 48 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Истребуемые документы представляются в виде копий, заверенных проверяемым лицом. В статье 93 НК РФ сказано, что копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Эти документы предназначены главным образом для формирования доказательственной базы и приобщения их к материалам налоговой проверки (в виде приложений к акту проверки). В статье 93 НК РФ отсутствует указание о конкретном способе представления запрашиваемых документов. До 1 января 2007 г. в данной статье было названо два таких способа — направление документов (в адрес налогового органа) или их выдача (проверяющим по адресу налогоплательщика). Сейчас в данной статье лишь отмечено, что документы должны быть «представлены». Следовательно, направление документов по почте не исключается, но при этом, по мнению автора, момент исполнения требования нужно определять по дате поступления документов в налоговый орган.

По общему правилу истребование копий не заменяет собой исследование подлинников документов на территории (в помещении) налогоплательщика. В то же время, если налогоплательщик должным образом не обеспечил возможность ознакомления проверяющих с подлинниками документов, последние могут быть истребованы в виде копий в соответствии со ст. 93 НК РФ либо изъяты в ходе выемки на основании ст. 94 НК РФ.

¹ Письмо Минфина России от 4 декабря 2007 г. № 03-02-07/1-468.

Если проверяющие в устной форме просят представить подлинники документов, то возможны два варианта поведения. Первый: представить документы в разумный срок (по согласованию с инспектором). Второй: попросить письменное требование, сославшись на жесткие внутренние правила, установленные руководством (они могут быть прописаны в Положении о коммерческой тайне или в ином документе об использовании бухгалтерской и коммерческой информации).

По закону (ст. 93 НК РФ) сотрудники налогового органа могут знакомиться с подлинниками документов, но не сказано где. По мнению автора, это зависит от того, на чьей территории проводится проверка. Если проверка проводится на территории налогоплательщика, то и ознакомление с подлинниками должно производиться только на территории предприятия. Исключение составляет случай проведения выездной налоговой проверки по местонахождению ИФНС. В этом случае ознакомление производится в инспекции. Но это не значит, что инспекторы не вправе брать «работу на дом» и выносить подлинники документов из помещений проверяемого предприятия или оставить их в инспекции при предоставлении их на ознакомление.

С подлинниками инспектор только знакомится. Если ему необходимо оставить эти документы у себя на какое-то время, то после ознакомления следует сделать их заверенные копии и передать проверяющим. Изъять у предприятия подлинники документов налоговые инспекторы могут только на основании специального постановления, когда есть основания полагать, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Эта процедура именуется «выемкой документов» (ст. 94 НК РФ).

Исходя из внутреннего Регламента ФНС России, при проведении выездной налоговой проверки инспекторам предписано проверить следующие документы:

- 1) учредительные документы организации: ее устав и (или) учредительный договор;
- 2) лицензии, если они предусмотрены законодательством;
- 3) приказы об учетной политике предприятия;
- 4) налоговые декларации и (или) расчеты;
- 5) декларации (расчеты) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование;
- 6) налоговые регистры;
- 7) счета-фактуры;
- 8) книги покупок и книги продаж;
- 9) книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

- 10) бухгалтерская отчетность компании;
 - 11) регистры бухгалтерского учета (главные книги, журналы учета хозяйственных операций, журналы-ордера, ведомости и др.);
 - 12) договоры (контракты);
 - 13) банковские и кассовые документы;
 - 14) накладные на отпуск материальных ценностей;
 - 15) акты выполненных работ;
 - 16) другие документы, подтверждающие совершение хозяйственных операций и (или) необходимые для исчисления и уплаты налогов.
-



Узелки на память:

- законом не определен точный перечень информации, которую налогоплательщик должен представить проверяющим;
- запрашиваемые проверяющими документы должны иметь прямое отношение к налоговой проверке, в противном случае все действия налоговиков в этом направлении могут быть признаны незаконными;
- истребуемые документы представляются в виде копий, заверенных проверяемым лицом. С подлинниками инспектор только знакомится.



Как должно быть оформлено истребование документов

В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

Форма требования утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338[®] (приложение 7).

Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку. Если проверяющих несколько, то требование может составить любой из них, главное, чтобы информация о нем содержалась в решении о назначении проверки. Не имеет право подписывать такое требование сотрудник МВД, даже если он участвует в проверке.

Данный документ составляется в двух экземплярах: для налоговых органов и организации. Требование должно содержать наименова-

ния, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки истребуемых документов для определения их перечня и количества. Истребование документов путем указания «все документы за такой-то период» недопустимо. Вместе с тем, когда налогоплательщик обязан обеспечивать ведение определенного документа в течение длительного срока, допустимо указать, что данный документ требуется за определенный период.

Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. В случае необходимости налоговый орган вправе, согласно п. 2 ст. 93 НК РФ, ознакомиться с подлинниками документов.

Для организаций с большим документооборотом обычной практикой является представление подлинников документов. Копии документов, необходимых для оформления результатов проверки, изготавливаются по согласованию с проверяющими.

Безусловно, с одной стороны, такой способ идет вразрез с требованиями ст. 93 НК РФ, но с другой — избавляет от копирования большого массива документов и привлечения дополнительных ресурсов для выполнения этой работы.

Открытым остается вопрос, когда при выставленном требовании на представление конкретных документов налогоплательщик предлагает инспекторам выбирать их самостоятельно. Тут есть элемент риска, так как непредставление запрошенных документов ведет к привлечению к ответственности по ст. 126 НК РФ. Поэтому, даже предоставляя инспекторам возможность работать с подлинниками на территории налогоплательщика, все же лучше подстраховаться и передать материалы по описи, а при возврате документов сделать отметку об обратном приеме. Это «сочетание» позволит выдвинуть аргумент, что доступ к информации, необходимой для исчисления и уплаты налогов, налоговым органам был предоставлен, уклонений либо препятствий к этому не производилось. При передаче копий документов, которые были запрошены проверяющими позднее, необходимо составить отдельную опись.

В требовании содержится указание на ст. 93 НК РФ, по которой налогоплательщик обязан представить заверенные копии документов в течение 10 дней со дня вручения требования. Если отведенного времени не хватает для подготовки всех необходимых документов к началу проверки, можно письменно уведомить об этом налоговую инспекцию (с указанием причин) не позднее дня, следующего за получением требования, и указать сроки, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы (п. 3 ст. 93 НК РФ).


Инспекция, как правило, идет навстречу налогоплательщику, хотя не исключены и отказы. Свое решение она оформляет в виде отдельного до-

кумента. Форма решения о продлении или об отказе в продлении сроков представления документов утверждена приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. № ММ-3-06/106@ (Приложение 4 к приказу) (приложение 8).

Как видно, форма документа предусматривает, что в случае продления срока представления документов в решении должна быть указана дата, до которой продлевается данный срок. Она также предусматривает указание фамилии, имени, отчества, классного чина руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, выносящего решение, а также подписание им решения и заверение подписи печатью налогового органа. Форма решения содержит раздел, предусматривающий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя) — подписание и указание даты подписи.

Налоговый кодекс не предусматривает оснований для оставления налогоплательщиком требования налогового органа о представлении документов без исполнения.

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

 Насколько точно налоговый орган идентифицирует документы? В статье 93 НК РФ нет прямого ответа на этот вопрос.

Обратимся к другим нормам кодекса. Так, в п. 1 ст. 126 НК РФ определена налоговая санкция за непредставление в налоговый орган документов в установленный срок. Это штраф за каждый непредставленный документ. Кроме того, любую обязанность налогоплательщика необходимо сформулировать конкретно. Если это условие не соблюдено, налогоплательщик не сможет выполнить требование о представлении документов надлежащим образом.

Таким образом, требование налогового органа о представлении документов должно содержать конкретное количество запрашиваемых документов и их реквизиты (название, номер, дату). В противном случае суды, как правило, поддерживают налогоплательщиков и отменяют решения налоговых органов в части доначисления штрафных санкций, предусмотренных налоговым законодательством, признавая требования о представлении документов не оформленными должным образом (постановления ФАС Московского округа от 17 января 2006 г. № КА-А40/13659-05-П, ФАС Центрального округа от 29 марта 2005 г. № А48-6512/04-19). А ФАС Приволжского округа в постановлении от 1 августа 2006 г. № А65-35568/2005-СА1-32 отметил, что требование налогового

органа о представлении документов должно носить четкий и конкретный характер. В целях его исполнимости налогоплательщиком должны быть конкретно указаны наименование и реквизиты истребуемых документов, исключаящие какие-либо неясности или сомнения относительно характера, содержания и назначения истребуемых документов. Каждый истребуемый документ должен быть указан отдельно.

В зависимости от конкретной ситуации можно не исполнять требования по тем видам документов, которые сформулированы неконкретно (оценку такой возможности необходимо дать с учетом фактических обстоятельств), сославшись на то, что это требование не содержит указания, какие именно документы подлежат представлению.

Что делать, если требование оформлено поздно, и последний день, когда бы следовало передать документы, наступит уже после проверки. Нужно ли представлять требуемые документы налоговикам? По мнению Минфина России, изложенному в письмах от 13 февраля 2008 г. № 03-02-07/1-58 и от 17 января 2008 г. № 03-02-07/1-19, проверяемые лица обязаны представлять налоговикам истребованные в ходе налоговой проверки документы, когда требование представляется налогоплательщику в последние дни выездной налоговой проверки и срок его исполнения истекает после составления справки об окончании проверки.

Если во время проверки вы исполняли незаконные требования инспекторов и представляли все, не оспаривая требований, то по окончании проверки отказывать инспекторам будет уже не в чем. Остается возможность лишь оспаривать доводы налоговых органов в возражениях на акт или уже в суде после вынесения решения о привлечении.

! *Узелки на память:*

- не следует оставлять без внимания требование о представлении документов;
- десятидневный срок, предусмотренный для представления документов, можно продлить;
- не следует отдавать оригиналы документов налоговому инспектору «на вынос», если созданы все условия для проведения проверки в офисе компании;
- не нужно представлять документы, которые не указаны в требовании;
- в последний день проверки инспекторы составляют справку об окончании проверки. После того как ее вручили, налоговики не имеют права требовать документы и находиться на территории налогоплательщика.

❓ Что делать, если повторно запрашиваются документы, которые уже представлялись в ходе проверки

Условия о том, что требование выставляется только один раз, в Налоговом кодексе РФ нет. В ходе проверки инспекторы могут выставлять требования в неограниченном количестве. Если у организации есть расписка инспекторов в получении этих документов, об этом можно сообщить в налоговую. Скорее всего инспекторы потребуют подать документы повторно, так как они скорее всего потеряли ранее полученные бумаги.

У налогоплательщика также отсутствует обязанность в рамках одной проверки повторно представлять документы. Незаконность такого требования подтверждают и судьи (например, постановление ФАС Уральского округа от 15 февраля 2006 г. № Ф09-560/06-С2). А с 1 января 2010 г. вступило в силу положение о том, что проверяющие не вправе повторно истребовать у налогоплательщиков документы, которые он ранее представлял по любому основанию (п. 5 ст. 93 НК РФ) (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ).

Обратите внимание: чтобы избежать ответственности и по несколько раз не копировать одни и те же документы, любую передачу сведений в налоговую инспекцию необходимо фиксировать в реестре передачи, описи или ином документе, позволяющем удостоверить факт получения документов. Отметка об их приеме инспектором может стать доказательством, если в силу различных обстоятельств налоговики выдвинут претензии о непредставлении истребуемых документов.

❏ А что делать, если проверяющие запросили отсутствующие документы?

Суды считают, что ответственность за правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 126 НК РФ, может быть применена только в том случае, если запрошенные налоговым органом документы фактически имелись у налогоплательщика на момент направления требования, но не были им представлены (постановление ФАС Уральского округа от 8 ноября 2007 г. № Ф09-9135/07-С3 по делу № А50-3857/07).

Если же документов у налогоплательщика в момент направления требования не было, например, вследствие их кражи или недостатков хранения, повлекших их утрату, то ответственность по ст. 126 НК РФ не наступает (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22 октября

2007 г. № А82-3318/2006-28, Московского округа от 2 февраля 2007 г. № КА-А40/13756-06). Разумеется, факт отсутствия или утраты документов должен иметь документальное подтверждение.

В то же время отсутствие у налогоплательщика запрошенных документов может быть расценено как несоблюдение установленных правил ведения бухгалтерского учета (постановление ФАС Уральского округа от 13 ноября 2007 г. № Ф09-7240/06-С2 по делу № А47-12297/05). А это уже нарушение по ст. 120, а не по ст. 126 НК РФ, а следовательно, и другой размер санкций.

❗ **Узелки на память:**

- исполнять необходимо только письменные требования о представлении документов;
- требование налогового органа о представлении документов должно содержать конкретное количество запрашиваемых документов и их реквизиты.

❓ **Когда проверка может быть приостановлена**

Законодатель закрепил возможность приостановления проверок непосредственно в ст. 89 НК РФ. Так, согласно п. 9 указанной статьи в действующей редакции, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки:

1) для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 ч. 1 НК РФ. При этом установлено, что приостановление проведения проверки по данному основанию допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

2) для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;

3) для проведения экспертиз;

4) для перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

В пункте 9 ст. 89 НК РФ установлено, что общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

Пункт 9 ст. 89 НК РФ также предусматривает возможность увеличения срока приостановления проверки, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подп. 2 данного пункта, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запра-

шиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ: в указанном случае срок приостановления проверки может быть увеличен на три месяца.

Тем же пунктом на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа:

- по истребованию документов у налогоплательщика. Налогоплательщику должны быть возвращены, налоговым органом подлинники всех документов, истребованных при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки;
- на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

☐ Статьей 89 НК РФ не установлена обязанность налогового органа возвращать налогоплательщику копии документов, полученные налоговым органом до принятия решения о приостановлении выездной налоговой проверки, а также не предусмотрены ограничения по исследованию копий документов налогоплательщика, в том числе с учетом информации, полученной при проведении мероприятий налогового контроля, предусмотренных п. 9 ст. 89 НК РФ.

❗ *Узелок на память:*

- максимальный срок приостановления проверки — 6 месяцев, а при ожидании ответов от иностранных государств — 9 месяцев.

❓ **На основании каких документов начинается и заканчивается приостановление проверки**

В соответствии с п. 9 ст. 89 НК РФ приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Формы решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки и решения о возобновлении проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. № ММ-3-06/106[®] (Приложения 1 и 2 к приказу соответственно).

Форма решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки предусматривает указание как номера подпункта п. 9 ст. 89 НК РФ, содержащего соответствующее основание приостанов-

ления проверки, так и самого этого основания. При приостановлении проверки по основанию, указанному в подп. 1, в решении должны быть также наименование организации, ИНН/КПП или фамилия, имя, отчество физического лица и ИНН, в связи с необходимостью истребования документов (информации), у которых приостанавливается проверка.

Как форма решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки, так и форма решения о возобновлении проведения выездной налоговой проверки предусматривают указание фамилии, имени, отчества, классного чина руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, выносящего решение, а также подписание им решения и заверение подписи печатью налогового органа. Указанные формы также содержат раздел, содержащий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя) — подписание и указание даты подписи (**приложение 9, 10**).

❗ **Узелок на память:**

- выездная налоговая проверка приостанавливается и возобновляется с даты, указанной в решении налогового органа.

❓ **Может ли инспекция в период приостановления проверки продолжать контрольные мероприятия**

☞ Проверяющие обязаны покинуть территорию налогоплательщика и прекратить все действия, связанные с проверкой в помещениях фирмы. Следует также подчеркнуть, что, взяв «паузу», налоговики лишаются возможности запрашивать у проверяемого какие-либо документы. И наконец, они обязаны вернуть все ранее истребованные подлинники документов, за исключением тех, которые были изъяты в ходе проведения выемки.

На этом ограничения, накладываемые на контрольные действия инспекторов в случае приостановления проверки, заканчиваются¹.

Налоговым кодексом, как указывают финансисты, не предусмотрена обязанность налоговиков возвращать налогоплательщику копии каких-либо документов, полученных инспекцией еще до приостановления проверки. Аналогичным образом не устанавливает Налоговый кодекс и запрета на исследование контролерами оставшихся в их распоряжении бумаг компании.

Эксперты финансового ведомства признают также за налоговыми органами право в период приостановления выездной проверки вызывать

¹ Письмо Минфина России от 5 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-47.

в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (подп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ)¹.

Помимо прочего специалисты Минфина России разобрали ситуацию, когда в ходе выездной проверки у фирмы были затребованы документы, но еще до истечения срока их представления проверку приостановили. К сожалению, и в данном случае чиновники пришли к неутешительным для налогоплательщиков выводам. Если компания получила требование о представлении документов хотя бы за день до того, как была приостановлена проверка, ей все равно придется исполнить его в отведенные десять дней².

❶ *Узелки на память:*

- во время приостановления проверки инспекторы могут проводить любые контрольные мероприятия, которые могут проходить не на территории или в помещении налогоплательщика (например, допросы свидетелей, экспертиза);
- во время приостановления проверки запрашивать у проверяемого налогоплательщика документы и информацию налоговиков не вправе. Но если требование было вручено налогоплательщику до даты приостановления, то документ следует представить.

❷ **В каких случаях инспектор может изъять документы**

Право налоговых органов производить выемку документов установлено в подп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ. Это право закреплено также в п. 8 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете».

Пунктом 2 ст. 93 НК РФ установлено, что основанием выемки документов является отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или их непредставление в установленные сроки. Изъятие документов осуществляется только в рамках проведения выездной налоговой проверки и не разрешается при камеральной проверке.

❸ Таким образом, основанием изъятия документов является факт неисполнения налогоплательщиком требования о представлении документов. Если все документы были представлены проверяющим своевременно и в полном объеме, на их основании проводилась налоговая проверка и у налогового органа не было сомнений в том, что подлинные документы

¹ Письмо Минфина России от 28 октября 2008 г. № 03-02-07/1-433.

² Письмо Минфина России от 3 июля 2008 г. № 03-02-07/1-246.

будут уничтожены или сокрыты, суд признает действия налогового органа по выемке документов налогоплательщика, совершенные без соблюдения требований ст. 93 и п. 8 ст. 94 НК РФ, нарушающими права налогоплательщика (постановление ФАС Московского округа от 12 июля 2006 г. по делу № КА-А40/6276-06).

Если выемка документов налогоплательщика произведена на территории инспекции, то она признается судом совершенной вне рамок выездной налоговой проверки, что противоречит положениям ст. 31, 89, 93 и 94 НК РФ (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 марта 2006 г. по делу № А56-24110/04).

По общим правилам при отказе налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или их непредставлении в установленные сроки, налоговый орган может изымать документы, но только их копии. Пунктом 8 ст. 94 НК РФ установлено единственное основание для изъятия оригиналов документов: в случае если для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

В законодательстве не дается разъяснений понятию «достаточные основания». Это понятие включается в разряд оценочных. Осуществляя выемку подлинников документов, налоговый орган обязан обосновать недостаточность выемки копий, а также указать в постановлении и протоколе выемки на основания допущения того, что подлинники могут быть уничтожены или сокрыты. Если указанных обоснований налоговый орган не представил, его действия нельзя считать правомерными.

Примером тому могут служить определение ВАС РФ от 6 марта 2008 г. № 2652/08 об отказе в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора решения АС Владимирской области от 13 марта 2007 г. по делу № А11-13963/2006-К2-21/874/18 и постановления ФАС Волго-Вятского округа от 13 ноября 2007 г. по тому же делу.

Если срок представления документов, указанный в требовании, не истек, то у налоговой инспекции нет оснований полагать, что запрашиваемые документы могут быть уничтожены, сокрыты или заменены. В таких ситуациях суды обычно встают на сторону налогоплательщика (постановления ФАС Центрального округа от 22 февраля 2008 г. по делу № А48-1613/07-15, ФАС Северо-Кавказского округа от 6 февраля 2007 г. № Ф08-173/2007-83А по делу № А22-642/2006-13-68).

Вместе с тем следует отметить, что иногда суды встают на сторону налоговиков (постановления ФАС Восточно-Сибирского окру-

га от 18 июня 2008 г. № А33-10182/07-Ф02-2601/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 13 марта 2007 г. № Ф04-838/2007(31637-А45-32)). Поэтому налогоплательщику при судебном разбирательстве стоит серьезно подойти к вопросу о подготовке доводов, опровергающих мнение налоговиков о наличии реальной угрозы уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов.

❶ *Узелки на память:*

- при отказе налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении выездной налоговой проверки документов или их непредставлении в установленные сроки налоговый орган может изымать копии документов;
- если у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, то могут быть изъяты подлинники документов.

❷ **Как происходит выемка документов**

Формальным основанием выемки является мотивированное постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Форма постановления о производстве выемки документов и предметов установлена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338® (приложение 11).

В постановлении в обязательном порядке указываются:

- место и дата составления;
- должность и данные лица, вынесшего постановление;
- наименование налогового органа;
- для юридических лиц — полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства), если проверка проводится в филиале или представительстве, их ИНН/КПП, а если проверка проводится в отношении предпринимателя — его фамилия, имя и отчество, а также ИНН;
- обоснование и предмет проверки;
- перечень документов и предметов, подлежащих выемке.

Отсутствие в постановлении налогового органа должного обоснования (мотивов) для производства выемки рассматривается судами как основание для признания такого постановления недействительным. Постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) налогового органа.

В пункте 4 ст. 94 НК РФ предусмотрены добровольный и принудительный порядок производства выемки документов и предметов:

- должностное лицо налогового органа обязано предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их. В случае если лицо соглашается с предложением, то имеет место добровольно проводимая выемка;
- если проверяемый отказывается выдать документы и предметы, выемка производится принудительно. При этом должностное лицо налогового органа вправе самостоятельно вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Таким образом, после предъявления проверяющими постановлений они обязаны предложить налогоплательщику выдать документы добровольно и разъяснить ему его права.

При производстве принудительной выемки могут быть вскрыты помещения и иные места (бухгалтерия, касса, сейфы), где могут находиться документы и предметы.

Документы у проверяемого лица изымаются, как правило, в виде копий. Однако если у проверяющих имеются достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, то могут быть изъяты подлинники документов. В соответствии с п. 8 ст. 94 НК РФ при изъятии документов с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого изымаются оригиналы. 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. Срок изготовления копий документов и их передачи лицу, у которого они изымались, не может быть продлен, нарушение пятидневного срока является основанием для признания действий налогового органа незаконными.

Если копии не изготовлены и не переданы налогоплательщику, такие действия налоговиков также являются незаконными. Это подтверждает и арбитражная практика. В частности, в постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 6 февраля 2007 г. № Ф08-173/2007-83А указано, что налоговики в нарушение ст. 93, 94 НК РФ более года удерживали оригиналы бухгалтерских документов организации. Действия контролеров были признаны судом незаконными.

О производстве выемки и изъятия документов и предметов составляется протокол (п. 6 ст. 94 НК РФ). Его форма приведена в приказе Минфина России и ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338 (приложение 12).

Согласно п. 6 ст. 94 НК РФ, протокол выемки, изъятия документов и предметов составляется с учетом установленных в ст. 99 НК РФ общих требований, предъявляемых к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля (об указанных требованиях см. ниже). Статья 94 НК РФ также предусматривает дополнительные требования к составлению протокола выемки, в частности изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). Если проверяемое лицо отказалось скрепить печатью или подписью изымаемые документы, об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Согласно п. 2, 3 ст. 94 НК РФ, выемка документов в рамках выездной налоговой проверки не может производиться в ночное время, а также при отсутствии понятых и лиц, у которых изымаются документы (руководителя или уполномоченных представителей организации). При применении данной нормы следует использовать определение понятия ночного времени, данное в п. 21 ст. 5 Уголовно-процессуального кодекса РФ: промежуток времени с 22 до 6 часов по местному времени. В статье 96 Трудового кодекса РФ, кстати, также определено, что ночное время — это время с 22 до 6 часов.

Не подлежат изъятию документы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки (п. 5 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 (п. 9 ст. 94 НК РФ).

В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица в количестве не менее двух человек. Запрещено участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Это необходимо для объективности оценки понятым осуществляемых налоговыми органами действий при осмотре территорий и помещений налогоплательщика, предметов и документов, а также при выемке предметов и документов (ст. 94 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 98 НК РФ, понятой обязан удостоверить факт, содержание и результаты действий, произведенных в его присутствии.

Для этого понятый подписывает протокол проводимого процессуального действия.

Кроме того, понятые вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты (п. 10 ст. 94 НК РФ).

По не вполне понятной причине Налоговый кодекс РФ не содержит положений о возврате изъятых подлинников документов. Имеющиеся разъяснения Минфина России носят общий характер и лишь указывают на то, что в Налоговом кодексе не установлен специальный срок, по истечении которого изъятые подлинники документов должны быть возвращены налогоплательщику¹.

Минфин России указал, что налоговые органы при проведении выездной налоговой проверки связаны определенными Налоговым кодексом РФ сроками проведения таких проверок, рассмотрения материалов проверок и принятия решения по их результатам.

А вот п. 14 уже упомянутой инструкции, утвержденной письмом Минфина РСФСР от 26 июля 1991 г. № 16/176, содержит более конкретные положения:

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

1 Узелки на память:

Для производства выемки документов необходимо:

- мотивированное постановление, утвержденное руководителем налогового органа;
- обязательное присутствие представителя налогоплательщика и понятых;

¹ Письмо Минфина России от 21 декабря 2004 г. № 03-02-07/90.

- составление протокола и описи изъятого;
- при изъятии подлинников налогоплательщику должны быть представлены копии всех документов в течение пяти дней.

❓ Какие помещения и предметы могут осмотреть и зачем

Осмотр территории, помещений, предметов и документов можно определить как визуальное изучение должностными лицами налоговых органов указанных территорий, помещений, предметов и документов с целью выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты налоговой проверки. Для проведения осмотра не предусмотрено оформление специального решения или постановления.

В соответствии с п. 13 ст. 89 НК РФ предусмотрено, что при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также осматривать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения (ст. 92 НК РФ). Данные права налоговых органов закреплены также в подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, а право осматривать помещения и территории налогоплательщика, кроме того, — в п. 3.1 ст. 7 Закона о налоговых органах (в ред. Закона № 137-ФЗ).

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

В то же время законодатель в п. 2 ст. 92 НК РФ допускает осуществление вне рамок выездной налоговой проверки осмотра документов и предметов. Такой осмотр является правомерным, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

В качестве объектов осмотра могут выступать производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения.

Что касается круга лиц, участвующих в осмотре, то в качестве обязательных участников данного процессуального действия законодатель назвал только понятых. Как и во всех иных случаях, понятые должны быть представлены в количестве не менее двух человек.

Участие в осмотре проверяемого лица либо его представителя не является обязательным, однако оно вправе наблюдать за ходом осмотра. Тот факт, что закон не рассматривает проверяемое лицо в качестве обязательного участника осмотра, не дает основания проверяемому лицу требовать признания осмотра незаконным.

Пункт 4 ст. 92 НК РФ предусматривает, что в необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или производятся другие действия. Согласно п. 5 ст. 99 НК РФ, фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия, прилагаются к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля.

Пункт 3 ст. 91 НК РФ определяет последствия воспрепятствования доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений): в указанном случае руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. В случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Форма акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица утверждена приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. № ММ-3-06/106[®] (Приложение 3 к приказу) (**приложение 13**).

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается (п. 5 ст. 91 НК РФ). Данная норма основана на положениях ст. 25 Конституции РФ о неприкосновенности жилища.

Согласно примечанию к ст. 139 Уголовного кодекса Российской Федерации, устанавливающей уголовную ответственность за нарушение неприкосновенности жилища, под жилищем понимаются индивидуальный жилой дом с входящими в него жилыми и нежилыми помещениями,

жилое помещение независимо от формы собственности, входящее в жилищный фонд и пригодное для постоянного или временного проживания, а равно иное помещение или строение, не входящее в жилищный фонд, но предназначенное для временного проживания.

Необходимо обратить внимание на то, что, согласно п. 3 ст. 91 НК РФ, акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа составляется только в случае, если имело место воспрепятствование доступу проверяющих в иные помещения, нежели жилые. Соответственно в случае отказа в доступе должностных лиц налоговых органов в жилое помещение такой акт не составляется и отсутствует основание для самостоятельного определения налоговым органом суммы налога, подлежащей уплате, по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии. Налоговыми органами, разумеется, поддерживается противоположная позиция, основанная на том, что подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ не содержит изъятий в отношении воспрепятствования доступу проверяющих в жилые помещения.

В последнее время проверяющими обязательно проводится осмотр помещений, используемых для торговой деятельности плательщиков ЕНВД. Это связано с тем, что сумма ЕНВД зависит от площади, и если плательщик занижил площадь для уменьшения налога, то это можно установить в результате осмотра.

Обратите внимание: согласно п. 1.1 ст. 113 НК РФ, со дня составления акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица считается приостановленным течение срока давности привлечения к ответственности. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о ее возобновлении.

В соответствии с п. 3 ст. 91 НК РФ на основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ.



Узелки на память:

- для проведения осмотра не предусмотрено оформление специального решения или постановления;
- осматривать жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц налоговые органы не имеют права;
- осмотр проводится в присутствии понятых;

- если проверяющих не пустили на территорию для проведения осмотра, они составят об этом акт;
- на основании акта о воспрепятствовании доступу инспекция вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

❓ Зачем проверяющие проводят инвентаризацию имущества

Право налоговых органов на проведение инвентаризации принадлежащего налогоплательщику имущества закреплено в подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ. В то же время самим Налоговым кодексом порядок проведения данного контрольного мероприятия не определен. В пункте 13 ст. 89 НК РФ указано лишь, что инвентаризация проводится уполномоченными должностными органами налогового органа при необходимости. Следовательно, налоговый орган сам решает, следует ли проводить инвентаризацию. Согласно подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ. Приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н/ГБ-3-04/39 утверждено Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке (далее — Положение).

Распоряжение об инвентаризации дает руководитель налоговой инспекции (его заместитель). Форма распоряжения утверждена указанным совместным приказом (**приложение 14**).


❏ Обратите внимание: в распоряжении должны быть указаны причины и сроки инвентаризации, состав комиссии и перечень имущества, которое подлежит инвентаризации. В инвентаризации участвуют материально ответственные лица и работники бухгалтерии проверяемого лица.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Такая инвентаризация проводится по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств.

Под имуществом в соответствии со ст. 38 НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу согласно Гражданскому кодексу РФ (п. 1.3 Положения). При этом также определено, что к имуществу налогоплательщика относятся основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы.

В перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения (п. 1.4 Положения). Инвентаризация имущества организации проводится по его местонахождению и каждому материально ответственному лицу.

 Инвентаризация проводится инспекторами аналогично инвентаризации, выполняемой силами предприятия (например, при смене материально ответственных лиц или перед составлением годовой бухгалтерской отчетности).

При проведении инвентаризации инспекторов больше всего интересует имущество, не учтенное в регистрах бухгалтерского и налогового учета. Так как, согласно подп. 20 ст. 250 НК РФ, в состав внереализационных доходов включаются доходы в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей, которые выявлены в результате инвентаризации. Оценка дохода должна осуществляться в соответствии с п. 5 ст. 274 НК РФ, исходя из рыночных цен, по правилам ст. 40 НК РФ. При выявлении в результате инвентаризации «неучтенного» имущества проверяющие приходят к выводу о том, что организацией занижена налогооблагаемая прибыль. Кроме того, если организация является плательщиком налога на имущество, а в результате инвентаризации установлены «неучтенные» основные средства, то производится доначисление и налога на имущество.

 **Узелки на память:**

- для проведения инвентаризации предусмотрено оформление специального распоряжения;
- в перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения;
- в инвентаризации участвуют материально ответственные лица и работники бухгалтерии.

Кто может быть свидетелем

В соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют право вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

Участие свидетеля в действиях по осуществлению налогового контроля регламентировано ст. 90 НК РФ.

Свидетельские показания не должны выходить за рамки налогового контроля. Свидетель должен давать показания по фактически известным ему непосредственно либо через иных лиц обстоятельствам дела. Не следует считать доказательством ответы свидетеля на навязанные вопросы или сообщаемые им фактические данные, если он не может указать источник своей осведомленности.

Следует иметь в виду, что Налоговый кодекс РФ предусматривает четкий перечень лиц, которые не могут допрашиваться в качестве свидетелей. К таким субъектам относятся:

- 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 соответствии с ч. 3 ст. 56 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации не подлежат допросу в качестве свидетелей:

- судья, присяжный заседатель — об обстоятельствах уголовного дела, которые стали им известны в связи с участием в производстве по данному уголовному делу;
- адвокат, защитник подозреваемого, обвиняемого — об обстоятельствах, ставших ему известными в связи с обращением к нему за юридической помощью или в связи с ее оказанием;
- адвокат — об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с оказанием юридической помощи;
- священнослужитель — об обстоятельствах, ставших ему известными из исповеди;
- член Совета Федерации, депутат Государственной Думы без их согласия — об обстоятельствах, которые стали им известны в связи с осуществлением ими своих полномочий.

Как уже говорилось, факт участия лица в качестве специалиста, согласно п. 3 ст. 96 НК РФ, не исключает возможности опроса этого лица по этим же обстоятельствам как свидетеля.

По общему правилу, закрепленному в приведенных нормах подп. 12 п. 1 ст. 31 и п. 1 ст. 90 НК РФ, лицо в качестве свидетеля вызывается для дачи показаний непосредственно в налоговый орган. В изъятие из данного правила в п. 4 ст. 90 НК РФ предусмотрены случаи, когда показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания:

- в случае если свидетель вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган;
- в других случаях по усмотрению должностного лица налогового органа.

Исходя из практики, при проведении налоговой проверки в качестве свидетелей допрашиваются следующие лица:

- руководители и главные бухгалтеры проверяемого налогоплательщика;
- работники проверяемого налогоплательщика;
- учредители, руководители и главные бухгалтеры контрагентов проверяемого налогоплательщика;
- работники контрагентов проверяемого налогоплательщика.

! Узелки на память:

- законодательство предусматривает четкий перечень лиц, которые не могут допрашиваться в качестве свидетеля;
- не считаются доказательством ответы свидетеля на наводящие вопросы или сообщаемые им фактические данные, если он не может указать источник своей осведомленности.

? Можно ли отказаться от дачи показаний

Праву налоговых органов вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля, не корреспондирует обязанность налогоплательщика давать такие пояснения.

Правовой статус свидетеля в налоговых правоотношениях приближен к статусу свидетеля в уголовном процессе. В соответствии с п. 3 ст. 90 НК РФ физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 25.6 КоАП РФ; п. 4 ст. 56 УПК РФ; п. 6 ст. 56 АПК РФ; п. 4 ст. 69 ГПК РФ). Кроме того, не стоит забы-

вать и про ст. 51 Конституции РФ, согласно которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников. Круг близких родственников определен в уголовно-процессуальном законодательстве. Так, в соответствии с п. 4 ст. 5 Уголовно-процессуального кодекса РФ близкие родственники — это супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, бабушка, бабушка, внуки.

Если налогоплательщик либо любое иное лицо, являющееся субъектом налоговой ответственности, по каким-либо причинам считает, что налоговые органы обвиняют (подозревают) его в совершении налогового правонарушения, то он имеет право воспользоваться принципом презумпции невиновности.

В части 2 ст. 51 Конституции РФ также предусмотрено, что федеральным законом могут устанавливаться иные случаи освобождения от обязанности давать свидетельские показания.

Конституционный Суд РФ в постановлении от 20 февраля 1996 г. № 5-П отмечал, что положение ст. 51 (ч. 1) Конституции РФ в соотношении со ст. 23, 24, 45, 46 и 52 Конституции РФ означает недопустимость любой формы принуждения к свидетельству против самого себя или своих близких. Там же КС РФ указал, что из неотъемлемого права каждого человека на защиту себя или своих близких, права каждого человека не свидетельствовать против самого себя и не быть принуждаемым к даче таких показаний вытекает, что как в ч. 1, так и в ч. 2 ст. 51 в число лиц, которые освобождаются от обязанности давать свидетельские показания, включаются те, кто обладает доверительной информацией, будь то в силу родственных связей или по роду своей профессиональной деятельности (адвокат, священник и т.п.).

Тем не менее решать, использовать или нет возможность отказаться от дачи показаний, необходимо в каждом конкретном случае с учетом оценки возможных последствий. Если требуются пояснения по вопросу, касающемуся права на льготы или иные налоговые преимущества, обоснованность которых должен доказывать налогоплательщик, то нежелательно оказываться от показаний.

Ответственность свидетелей наступает в следующих случаях.

В соответствии с ч. 1 ст. 128 НК РФ неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб.

Согласно ч. 2 этой же статьи, неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, равно как и дача заведомо ложных показаний, влечет взыскание штрафа в размере 3000 руб. Указанная в этой части ответствен-

ность наступает и в случае, когда необходимые показания не связаны с обстоятельствами, свидетельствующими о налоговом правонарушении.

Неявка означает, что свидетель отказался явиться в налоговый орган для дачи показаний, о чем заявил прямо и недвусмысленно. Уклонение от явки означает, что свидетель фактически не является в налоговый орган, хотя об отказе прямо не заявляет. И то, и другое деяния могут являться основанием для применения штрафа, предусмотренного ст. 128 НК РФ, когда они допущены без уважительных причин. Бремя доказывания неуважительности причины неявки (уклонения от явки) лица, вызываемого в качестве свидетеля, лежит на налоговых органах.

Неправомерный отказ от дачи показаний представляется как заявление лица, выраженное им в любой форме — письменной или устной, о нежелании дать показания в целом по делу о налоговом правонарушении или по отдельным его эпизодам.

Ответственность может быть применена к свидетелям, которые в соответствии с законом обязаны дать показания, но от этого уклоняются или отказываются. Если свидетель использует право, установленное ст. 51 Конституции РФ (в случае принуждения к свидетельству против самого себя или своих близких), то при отказе свидетельствовать он не может быть подвергнут штрафу.

Следует отметить, что несмотря на то что нормами Налогового кодекса РФ не предусмотрено право свидетеля являться на допрос со своим адвокатом, такая возможность предусмотрена Конституцией РФ. В соответствии со ст. 48 Конституции РФ каждому гарантируется право на получение квалифицированной юридической помощи. В соответствии с п. 6 ч. 4 ст. 56 Уголовно-процессуального кодекса РФ свидетель вправе являться на допрос со своим адвокатом, приглашенным им для оказания юридической помощи. Тем самым обеспечивается защита законных прав и интересов свидетеля как одного из самых незащищенных участников процесса.

По мнению автора, при вызове свидетеля в налоговые органы он может являться на допрос со своим адвокатом, ссылаясь на указанные нормы. Отказ без каких-либо законных оснований налогового органа в присутствии защитника в ходе допроса свидетеля может поставить вопрос о допустимости полученных от него доказательств.



Узелки на память:

свидетель вправе отказаться от показаний:

- против себя самого или близких родственников;
- по уважительной причине, например по болезни.

❓ Какую силу имеют свидетельские показания

Показания свидетеля фиксируются в протоколе. При составлении такого протокола должностное лицо налогового органа должно учитывать необходимость соблюдения требований ст. 99 НК РФ. Форма протокола допроса свидетеля установлена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338 «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Любые иные письменные формы объяснений свидетелей, зафиксированные с нарушением требований ст. 99 НК РФ, судами в качестве доказательств не рассматриваются (постановление ФАС Приволжского округа от 17 июля 2001 г. № А65-1090/2001-СА1-34) (приложение 15).

Опрос свидетеля обычно происходит в помещении налогового органа, но если он вследствие болезни, старости, инвалидности, а по усмотрению должностного лица налогового органа — и в других случаях, не в состоянии явиться в налоговый орган, то его показания могут быть получены по месту его пребывания (п. 4 ст. 90 НК РФ).

Пункт 5 ст. 90 НК РФ предусматривает предупреждение должностным лицом налогового органа свидетеля перед получением показаний об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Об этом делается соответствующая отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Несоблюдение этой процедуры может повлечь утрату юридической силы протокола опроса свидетеля. Например, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 марта 2006 г. № А56-6949/2005 суд, исследуя письменные доказательства реальности хозяйственной операции, отклонил спорные протоколы опроса свидетелей на том основании, что показания названных лиц получены вне рамок уголовного или судебного производства. Об ответственности за дачу заведомо ложных показаний опрошенные лица не предупреждались.

☞ В последние годы отчетливо видна определенная тенденция при рассмотрении налоговых споров: наибольшее значение стали иметь показания свидетелей. Причины таких изменений вполне очевидны: опираясь на документальные свидетельства, доказать недействительность мнимых и притворных сделок практически невозможно. А свидетели дают суду ту информацию, которая позволяет определить реальное наличие правоотношений по сделке и их экономическую сущность.

С помощью свидетельских показаний налоговые органы доказывают существование некоторых схем по незаконной минимизации налогов.

1. Так называемые зарплатные схемы:

— выплаты «черной» заработной платы в конвертах. Инспекторы опираются на показания самих сотрудников;

— аутстаффинг (аренда персонала). Ее суть в следующем. Значительная часть сотрудников фирмы А переводится на работу в фирму Б, которая «сидит» на «упрощенке» и соответственно не платит ЕСН (страховые взносы). Затем фирма Б для выполнения определенных работ предоставляет фирме А сотрудников по договору аутстаффинга.

Формально такой договор не противоречит закону. Однако «слабое место» у подобной оптимизации есть. Ведь при опросе сотрудники могут рассказать налоговикам, что фактически их трудовая деятельность не претерпела никаких изменений: они трудятся в том же режиме, в том же здании, под руководством тех же начальников и выполняют ту же работу. Если к этому добавится еще и взаимозависимость компаний А и Б, то вероятность признания этой сделки, направленной лишь на уход от уплаты налогов, возрастет. И как следствие, компании А грозит доначисление налога на прибыль в сумме платежей, которые были отнесены на расходы по договору с фирмой Б, а также требование об уплате «сэкономленной» части ЕСН (страховых взносов).

2. Работа с контрагентами, которые не исполняют свои налоговые обязанности.

Показания лиц, являющихся на момент подписания документов руководителями и главными бухгалтерами поставщиков общества, становятся основой для доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Инспекторы с помощью почерковедческой экспертизы и свидетельских показаний могут доказать, что счет-фактуру подписал не руководитель фирмы-поставщика, а «неустановленное лицо».

Это будет основанием для отказа в вычете по НДС (определения ВАС РФ от 5 июня 2008 г. № 6562/08, от 22 октября 2007 г. № 5831/07; постановления ФАС Северо-Западного округа от 2 июня 2008 г. № А44-2593/2007, от 11 февраля 2008 г. № А42-9396/2005, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 февраля 2007 г. № Ф04-481/2007(31373-А67-34)).

В то же время налоговый орган не может использовать исключительно свидетельские показания, т.е. необходимо наличие достаточной совокупности доказательств, подтверждающих совершение налогового правонарушения.

Суды всех инстанций, включая ВАС РФ (определение от 15 августа 2008 г. № 10177/08), пришли к выводу, что инспекция не вправе основывать решение о привлечении компании к ответственности на одних лишь

протоколах допроса свидетелей. Свидетельские показания, конечно, можно использовать в качестве доказательств необоснованной налоговой выгоды, но их нужно оценивать наряду с другими доказательствами.

Очень часто налоговые органы используют в своей контрольной работе объяснения, которые получены должностными лицами органов внутренних дел. Причем зачастую одно такое объяснение может поставить под сомнение действительность значительного количества совершенных налогоплательщиками операций. Оценивая такие доказательства в ходе процессов, арбитражные суды далеко не всегда придерживаются жесткого подхода к процессуальной стороне подобного рода доказательств. Суды указывают, что полученные органами внутренних дел в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и переданные налоговым органам данные могут служить лишь поводом для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14 НК РФ, и не являются основанием для принятия инспекцией решения по результатам налоговых проверок, поскольку такое решение должно основываться только на тех доказательствах (сведениях), которые получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 марта 2008 г. № А19-10162/07-40-Ф02-989/08, ФАС Северо-Западного округа от 17 июля 2008 г. по делу № А26-6280/2007).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определении от 4 февраля 1999 г. № 18-О, результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем, т.е. так, как это предписывается статьями 49 (ч. 1) и 50 (ч. 2) Конституции РФ.

Свидетельские показания будут выступать доказательствами в налоговом споре, если получены сотрудниками налогового органа в рамках контрольных мероприятий.

Если налоговой инспекцией при оформлении показаний свидетелей не соблюдены положения ст. 90 НК РФ, в частности не выполнено требование п. 5, предусматривающего предупреждение свидетеля об ответственности за дачу заведомо ложных показаний с отметкой об этом в протоколе, если допрошен представитель или родственник свидетеля, а не он лично, то судом скорее всего не будут приняты во внимание имеющиеся в материалах дела объяснения свидетелей в качестве доказательств налогового правонарушения. Подтверждением являются постановления ФАС Волго-Вятского округа от 8 мая 2008 г.

№ А79-5268/2007, ФАС Дальневосточного округа от 14 июля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/2568, ФАС Западно-Сибирского округа от 28 августа 2007 г. № Ф04-5852/2007(37589-А46-42).

При рассмотрении материалов налоговой проверки (т.е. в рамках производства по делам о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений) может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста (п. 4 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ). В пункте 6 ст. 101 НК РФ предусмотрено, что допрос свидетеля может проводиться в качестве дополнительного мероприятия налогового контроля при рассмотрении налоговых споров, где свидетельские показания являются одним из главных аргументов инспекции. Суды либо по инициативе налогоплательщика или налоговой инспекции, либо по собственной инициативе производят допрос лиц, допрошенных налоговыми органами в ходе проверки. При этом надо отметить, что на уровне Московского региона допрашивает таких лиц даже апелляционный суд.

❗ Узелки на память:

- свидетельские показания не могут быть единственным доказательством совершения налогового правонарушения, необходимо наличие достаточной совокупности доказательств, подтверждающих это;
- свидетельские показания могут выступать доказательствами в налоговом споре, если получены сотрудниками налогового органа в рамках контрольных мероприятий;
- если при оформлении показаний свидетелей налоговой инспекцией будут нарушены положения ст. 90 НК РФ, то они не могут являться доказательством совершения налогового правонарушения.

❓ Зачем нужна экспертиза

Экспертиза в соответствии с требованиями абз. 2 п. 1 ст. 95 НК РФ назначается, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Проведение экспертизы является не обязанностью, а правом налогового органа при осуществлении мероприятий налогового контроля. Право налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля экспертов закреплено в подп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ.

■ Статус экспертизы, предусмотренной ст. 95 НК РФ, представляется не вполне определенным. С одной стороны, исходя из положений ст. 3 Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», такая экспертиза является судебной экспертизой (судебной в том смысле, что производится в рамках производства по делам о налоговых правонарушениях). С другой стороны, должностное лицо налогового органа, уполномоченное, согласно п. 3 ст. 95 НК РФ, назначать экспертизу, не указано в числе лиц и органов, которые правомочны ставить вопросы на разрешение судебной экспертизы (ст. 9 названного Закона).

При анализе положений Налогового кодекса РФ можно увидеть и другие несоответствия, в частности согласно п. 1 ст. 95 НК РФ:

- экспертиза назначается только для разъяснения возникающих вопросов, требующих специальных знаний. О проведении исследований в рамках экспертизы, что и отличает экспертизу от привлечения специалиста, только лишь упоминается в п. 8 этой же статьи, и это притом что ст. 96 НК РФ отдельно установлен порядок привлечения специалиста;

- эксперт может быть привлечен к участию в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок. Однако п. 3 этой же статьи предоставляет право назначения экспертизы только должностному лицу налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Неопределенность статуса экспертизы, предусмотренной ст. 95 НК РФ, послужила поводом к тому, что зачастую различий между экспертом и специалистом, участвующими в проведении мероприятий налогового контроля, не выделяют.

Экспертиза, как правило, назначается, когда необходимо:

- установить подлинность документов;
- восстановить документ;
- уточнить рыночную стоимость товаров, работ, услуг;
- определить, соответствуют ли материалы, компоненты, которые используются на фирме, объему продукции или технологии ее производства;

- определить, какие ремонтно-строительные работы были выполнены (капитальный ремонт, текущий ремонт, реконструкция).

Для целей налогового контроля известны случаи назначения экспертиз по вопросам:

— определения вида проведенных подрядными организациями работ (на предмет возможности отнесения проведенных работ к ремонтным, в том числе к реконструкции или модернизации);

- объема выполненных подрядчиком заказчику строительных работ в целях проверки достоверности имеющейся в представленной отчетности информации;
- определения стоимости выполненных подрядных работ;
- правомерности отнесения разработок к НИОКР в целях налогообложения прибыли;
- мощности двигателей подлежащих налогообложению транспортных средств;
- относимости объекта к недвижимым;
- принадлежности имущества к основным фондам специального назначения.

Проведение экспертизы должностными лицами налогового органа (в особенности если нет доказательств наличия у них специальных познаний в отношении предмета экспертизы и соответствующих разрешительных документов на проведение подобных экспертиз) неправомерно.

В статье 95 НК РФ не оговаривается, кто именно может быть привлечен в качестве эксперта. Это может быть как конкретное физическое лицо, так и специализированная организация. Если производство экспертизы поручено государственному судебно-экспертному учреждению, то в данном случае будут применяться также нормы Закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Экспертиза проводится на основании постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Форма постановления о назначении экспертизы установлена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338 (**приложение 16**).

В соответствии с подп. 3 п. 9 ст. 89 НК РФ необходимость проведения экспертиз является одним из возможных оснований для приостановления руководителем (заместителем руководителя) налогового органа проведения выездной налоговой проверки.

Согласно п. 4 ст. 101 НК РФ, решение о привлечении эксперта может быть принято при рассмотрении материалов налоговой проверки (т.е. в рамках производства по делам о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений), а согласно п. 7 ст. 101.4 НК РФ — при рассмотрении акта и других материалов мероприятий налогового контроля (т.е. в рамках производства по делам о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений). Экспертиза может проводиться в качестве дополнительного мероприятия налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ).

В постановлении о назначении экспертизы, как определено данной нормой, указываются:

- основания для назначения экспертизы;

- фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза;
- вопросы, поставленные перед экспертом;
- материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе (п. 2 ст. 95 НК РФ). На договорную основу привлечения эксперта для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля содержится указание и в п. 1 данной статьи.

Согласно п. 2 ст. 95 НК РФ, вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

В пункте 6 ст. 95 НК РФ установлена обязанность должностного лица налогового органа, вынесшего постановление о назначении экспертизы, ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 данной статьи. Кроме того, об ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы и разъяснении ему прав составляется соответствующий протокол (**приложение 17**).

Проверяемое лицо имеет следующие права при назначении и производстве экспертизы (п. 7 ст. 95 НК РФ):

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

Проверяемое лицо в силу подп. 4 п. 7 ст. 95 НК РФ может присутствовать при непосредственном производстве экспертизы, но только с разрешения должностного лица, проводящего проверку. Неуведомление о времени и месте проведения экспертизы не является прямым нарушением прав проверяемого и не может быть признано обстоятельством, оказывающим влияние на законность выводов эксперта (постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 февраля 2008 г. по делу № А42-9396/2005).

Документы, подвергнутые экспертному исследованию, должны быть приобщены к материалам налоговой проверки. Экспертизе должны подвергаться оригиналы документов, а не их копии. Как следует из судебных решений, исследование экспертом только электрографических копий (ксерокопий) документов, без изучения оригиналов, не признается полноценной экспертизой и ее результаты могут быть не признаны в качестве

надлежащего доказательства (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 8 ноября 2007 г. по делу № Ф04-7845/2007(40062-А67-25) и по делу № Ф04-7846/2007(40060-А67-25), ФАС Северо-Западного округа от 29 октября 2007 г. по делу № А56-3955/2007, ФАС Поволжского округа от 6 декабря 2006 г. по делу № А12-5870/06-С2).

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени (п. 8 ст. 95 НК РФ). Данная норма также определяет требования к содержанию заключения эксперта: в нем излагаются проведенные экспертом исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

В пункте 8 ст. 95 НК РФ предусмотрено так называемое право экспертной инициативы: если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу (п. 9 ст. 95 НК РФ). При этом проверяемое лицо вправе дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

В пункте 10 ст. 95 НК РФ приведены случаи и порядок назначения дополнительной и повторной экспертиз:

- 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.

В остальном порядок назначения и проведения дополнительной и повторной экспертиз не отличается от порядка назначения и производства первоначальной экспертизы.

Следует отметить, что в п. 2 ст. 129 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность за дачу экспертом заведомо ложного заключения.

① Узелок на память:

- в основу решения налогового органа может быть положен только результат экспертизы, назначенной и проведенной в определенном порядке, т.е. экспертиза должна быть назначена именно постановлением должностного лица инспекции и проведена именно в рамках налогового контроля, при условии соблюдения требований, установленных ст. 95 НК РФ.

❓ Каков предельный срок выездной проверки

Как установлено в п. 6 ст. 89 НК РФ, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести.

Исходя из положений ч. 8 ст. 89 НК РФ, датой начала выездной налоговой проверки является дата вынесения решения о назначении проверки.

Необходимо обратить внимание и на то, что рассматриваемая норма п. 8 ст. 89 НК РФ является исключением из закрепленного в п. 2 ст. 6.1 НК РФ общего правила исчисления сроков, согласно которому течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало.

Таким образом, в соответствии с п. 8 ст. 89 НК РФ срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки, а не следующего за ним дня.

Согласно п. 15 указанной статьи, в последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проверке, в которой фиксируются ее предмет и сроки проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

Поскольку ст. 89 НК РФ не установлено иное, при исчислении срока проведения проверки применяются следующие правила ст. 6.1 НК РФ:

- срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца (п. 5);
- когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7).

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать одного месяца (абз. 5 п. 7 ст. 89 НК РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. ФНС России.

В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев, и при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проверку каждого филиала и представительства. Как видно, законодатель еще более дифференцировал сроки проведения проверок — они могут быть продлены до четырех или до шести месяцев, а не до трех, как это было ранее. Возможность продления сроков самостоятельной проверки филиалов и представительств Налоговый кодекс РФ не предусматривает.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892[®] (Приложение 2 к приказу).

Согласно п. 3 Оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, основаниями продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

1) проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

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

3) наличие форсмажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;

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

— четыре и более обособленных подразделения — до четырех месяцев;

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

— десять и более обособленных подразделений — до шести месяцев. Следует заметить, что именно в данные положения трансформировалось ранее действовавшее положение ч. 2 ст. 89 НК РФ, согласно которому при проведении выездных проверок организаций, имеющих

филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства;

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

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

Рассмотрим, какие «иные» основания для продления срока выездной налоговой проверки могут привести налоговики. В качестве примера показательным является постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 декабря 2007 г. № А28-5338/2007-191/21.

В качестве основания для продления срока проведения выездной налоговой проверки инспекция указала на необходимость получения информации о контрагентах общества от налоговых органов по месту регистрации фирм — поставщиков товаров (работ, услуг), так как считала, что налогоплательщик путем участия в налоговой схеме незаконно минимизировал суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет. Названные причины продления срока изложены в оспариваемом решении.

Исходя из этого, суд сделал вывод о том, что оспариваемое решение инспекции о продлении срока проведения выездной проверки принято в соответствии с приказом Федеральной налоговой службы России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892⁹. Данный вывод не противоречит содержанию п. 2 названного приказа.

На основании ст. 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Таким образом, продление сроков проверки в данном случае, вызванное необходимостью запросить информацию о контрагентах, не нарушило права и законные интересы налогоплательщика.

В пункте 4 названного документа установлено, что для продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки налоговым органом, проводящим проверку, в вышестоящий налоговый орган направляется мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Кроме того, выездная проверка может быть приостановлена на срок до 6 месяцев решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Таким образом, максимальный срок проведения выездной проверки с учетом продления и приостановления — 1 год, а при необходимости получения информации от иностранных государственных органов — 1 год 3 месяца.

❗ **Узелки на память:**

На продолжительность срока проверки не влияет:

- время фактического нахождения проверяющих на территории (в помещении) налогоплательщика;
- время представления запрошенных у налогоплательщика документов.

❓ **Кто продлевает проверку**

Решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России:

- при продлении срока повторной выездной налоговой проверки, проводимой управлением ФНС России по субъекту РФ в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам;
- при продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проводимой ФНС России. В этом случае мотивированный запрос о продлении срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляется руководителю (заместителю руководителя) ФНС России руководителем проверяющей группы (бригады).

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

❶ *Узелки на память:*

- решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) инспекции, проводящей проверку;
- в определенных случаях решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России.

❷ **На основании какого документа продлевается срок проверки**

Приказом ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281[®] утверждена рекомендуемая форма решения о продлении срока проведения выездной налоговой проверки (Приложение 2 к приказу). Данная форма предусматривает указание в решении основания продления срока проведения проверки в соответствии с Основаниями и порядком продления срока проведения выездной налоговой проверки, утвержденными ФНС России (приказ ФНС России № САЭ-3-06/892[®]).

Рекомендуемая форма предусматривает указание фамилии, имени, отчества, классного чина руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, выносящего решение, а также подписание им решения и заверение подписи печатью налогового органа. Форма решения содержит раздел, предусматривающий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя) — подписание и указание даты подписи (**приложение 18**).

❸ *Узелок на память:*

- в решении о продлении срока выездной проверки должны быть указаны соответствующие основания.

2.4. Знакомьтесь: встречающая проверка!

В редакции части первой НК РФ, действовавшей до 1 января 2007 г., встречающая проверка упоминалась как самостоятельный вид проверки наравне с камеральной и выездной. Порядок проведения встречающей налоговой проверки регулировался положениями абз. 2 ст. 87 НК РФ. Для проведения встречающей проверки налоговым органом могли быть истребованы у иных лиц, связанных с проверяемым налогоплательщиком (плательщиком сборов), документы, относящиеся к дея-

тельности последнего. Однако встречная проверка могла быть назначена налоговым органом в случае необходимости только при проведении камеральных и выездных налоговых проверок. После вступления в силу изменений, внесенных в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, с 1 января 2007 г. понятие встречной проверки было исключено из кодекса.

❓ **Является ли встречная проверка самостоятельным видом проверок**

Статьей 93.1 НК РФ определен порядок истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках. Фактически в этой статье регулируются вопросы проведения встречной проверки, несмотря на то что понятие «встречная проверка» больше не используется.

Более того, внесенные в Налоговый кодекс РФ изменения существенно расширили полномочия налоговой инспекции при проведении проверок. В настоящее время истребование документов (информации) о налогоплательщике (встречная проверка) может быть назначено не только при проведении выездной и камеральной налоговых проверок, как было установлено ранее, но и при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Напомним, что такие мероприятия осуществляются на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции по результатам рассмотрения акта налоговой проверки в случае обоснованной необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения налогового правонарушения.

Расширился также круг лиц, при проверке которых может быть назначена налоговая (встречная) проверка. Так, она может быть признана необходимой при проверке как налогоплательщиков (плательщиков сборов), так и налоговых агентов. В ранее действовавшей редакции Налогового кодекса РФ не предусматривалось право налоговых органов назначать встречную проверку в ходе проверки налоговых агентов.

Следует учесть, что необходимые документы (информация) при проведении налоговой проверки могут быть истребованы как у контрагента, так и у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Как правило, необходимость проведения встречных проверок возникает тогда, когда у налоговых органов имеются основания по-

дозреть лицо в неоприходовании полученной выручки, в случаях отсутствия подтверждающих документов, в случае если документы контрагентов не совпадают с документами налогоплательщика.

По общему правилу при проведении встречных проверок налоговый орган имеет право истребовать не все документы, а только те, которые имеют отношение к деятельности проверяемого налогоплательщика.

Встречная проверка — это проверка третьих лиц.

! **Узелки на память:**

- встречная проверка может быть назначена не только при проведении выездной и камеральной налоговых проверок, но и при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;
- встречная проверка используется для получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения налогового правонарушения;
- при проведении встречных проверок инспекция вправе истребовать только те документы, которые имеют отношение к деятельности проверяемого налогоплательщика.

? **Кто у кого запрашивает документы и сведения**

В настоящее время для получения необходимых документов (информации) налоговая инспекция, осуществляющая налоговую проверку, должна направить соответствующее письменное поручение в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы (информация). Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892 утвержден Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов (далее — Порядок).

Порядком урегулирован вопрос о проведении налоговой проверки в ситуации, когда контрагент проверяемого лица либо лицо, располагающее документами, касающимися проверяемого лица, состоят на учете в налоговом органе, проводящем налоговую проверку или иные мероприятия налогового контроля. В данном случае, как установлено ФНС России, требование о представлении документов направляется соответствующему лицу указанным налоговым органом.

При этом важным нововведением является то, что в письменном поручении об истребовании документов (информации) должны быть подробно описаны основания истребования документов

(информации). В прежней редакции части первой НК РФ ст. 87 не содержала такого требования. В связи с этим в поручении отсутствовали сведения об основаниях истребования документов (информации). Теперь в поручении на истребование документов налоговый орган обязан указать, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

Форма письменного поручения на истребование документом (информации) утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338. Согласно Порядку, в поручении об истребовании документов указываются следующие данные:

- 1) полное наименование, ИНН/КПП организации (ФИО физического лица, ИНН), у которой поручается истребовать документы;
- 2) местонахождение организации (место жительства физического лица);

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

- 4) полное наименование организации, ИНН/КПП (ФИО физического лица, ИНН), документы, касающиеся деятельности, которые необходимо получить при проведении мероприятий налогового контроля;

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

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Порядок истребования документов о деятельности третьих лиц состоит из двух этапов:

- 1) оформление письменного поручения на истребование документов (информации). Его оформляет налоговый орган, проводящий выездную или камеральную проверку, дополнительные мероприятия налогового контроля (**приложение 19**);

2. Направление требования о представлении документов (информации). Его оформляет налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы (информация) (приложение 20).

! *Узелки на память:*

- для получения необходимых документов налоговая инспекция, осуществляющая налоговую проверку, должна направить соответствующее письменное поручение в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы;
- инспекция, в которой состоит на учете контрагент проверяемого лица, запрашивает у него необходимые документы.

? **Получили требование о представлении документов о контрагенте. Что делать**

▶ Ваши действия при получении требования о предоставлении документов.

1. Необходимо удостовериться, был ли исполнен установленный порядок его направления, правильно ли это требование оформлено.

2. Убедиться, представлено ли наряду с требованием соответствующее письменное поручение на истребование документов (информации).

3. Проверить наличие в поручении и требовании необходимых реквизитов (подписей должностных лиц, дат, оснований истребования документов и пр.). Поручение об истребовании документов (информации) должно быть подписано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, требование о представлении документов (информации) — любым должностным лицом налогового органа. Содержание документов не должно быть противоречивым.

4. Изучить перечень документов, указанный в требовании (чтобы ничего не пропустить при подборе).

Запрашиваемые документы представляются в течение пяти дней со дня получения требования о представлении документов (ст. 93 НК РФ). В ранее действовавшей редакции Налогового кодекса РФ такой срок не был установлен.

Обратите внимание: указанный срок исчисляется в рабочих днях и его течение начинается на следующий день после получения требования. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

Несвоевременное представление запрашиваемых в соответствии со ст. 90.3 НК РФ документов влечет ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 126 НК РФ (штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ).

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, запрашиваемых в соответствии со ст. 90.3 НК РФ, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, влечет ответственность, предусмотренную п. 2 ст. 126 НК РФ (штраф в размере 5000 руб.).

На практике встречаются попытки применить ст. 129.1 НК РФ, которая предусматривает санкции за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ это должностное лицо обязано сообщить налоговому органу (при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ).

Привлечению к ответственности по ст. 129.1 НК РФ должен подлежать надлежащий субъект, имеющий соответствующие полномочия, которые и определяют его обязанности по сообщению сведений в налоговые органы. Например, органы, названные в ст. 85 НК РФ:

- органы юстиции;
- адвокатские палаты;
- органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;
- органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;
- органы опеки и попечительства и т.д.

Иные организации, не имеющие полномочий, определяющих их обязанности по сообщению сведений в налоговые органы, но имеющие сведения о налогоплательщике, должны отвечать по п. 2 ст. 126 НК РФ.

Есть примеры судебных решений, придерживающихся иной точки зрения. В постановлении ФАС Центрального округа от 22 декабря 2008 г. по делу № А36-2108/2008 указано, что поскольку инспекция совершила действия по истребованию у общества документов, касающихся хозяйственной деятельности иного налогоплательщика, в рамках ст. 93.1 НК РФ, то и ответственность за неправомерное сообщение обществом таких сведений должна быть применена, указанная в этой же норме, а именно по ст. 129.1 НК РФ, так как имеется специальная правовая оговорка.

Помимо налоговой ответственности должностным лицам организации может быть вменена административная ответственность по ст. 15.6 КоАП РФ. В соответствии с п. 1 данной статьи размер штрафных санкций может составлять от 300 до 500 руб.

Требуемые документы представляются в виде заверенных копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Налоговый кодекс РФ не предусматривает представления в рассматриваемой ситуации нотариально удостоверенных копий документов. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Если запрошенные документы (информация) не могут быть представлены в пятидневный срок по причине их отсутствия, об этом необходимо сообщить в налоговый орган. Если требуемые документы не могут быть представлены в указанный срок по причине его недостаточности, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок их представления. В ходатайстве необходимо указать уважительные причины, по которым документы не могут быть представлены. Как правило, такой причиной является большое количество документов. Ходатайство о продлении сроков представления документов подается в налоговый орган по месту учета лица, у которого истребованы документы. Оно может быть оформлено так.

Руководителю ИФНС России № 16
по г. Москве

ЗАЯВЛЕНИЕ

**о продлении срока представления документов
(информации) о налогоплательщике,
плательщике сборов и налоговом агенте
или информации о конкретных сделках**

«12» мая 2009 г. Обществом с ограниченной ответственностью «Партнер» было получено Требование ИФНС № 16 по г. Москве от «07» мая 2009 г. № 10-15/39867 о представлении документов (информации), а также копия Поручения об истребовании документов (информации) ИФНС № 10 по г. Москве от «28» апреля 2009 г.

Руководствуясь пунктом 5 статьи 93.1 НК РФ и в связи с большим количеством запрашиваемых документов, ООО «Партнер» просит продлить срок представления документов (информации), перечисленных в указанном выше Требовании, до «29» мая 2009 г.

Приложение:

1. Требование о представлении документов от «07» мая 2009 г. № 10-15/39867 (Копия — 1 экз.)

«13» мая 2009 г.

Генеральный директор _____ Иванов И.И.
(подпись)

Если указанный срок будет продлен, инспекция в течение трех дней сообщает об этом в налоговый орган, который направил поручение об истребовании документов.

Если к требованию о представлении документов не приложено письменное поручение на истребование документов (информации) налогового органа, проводящего проверку, в налоговый орган можно направить уточняющее письмо, в котором выражается согласие представить документы, но с оговоркой, что это будет сделано после того, как инспекция укажет отсутствующие основания для истребования документов.

Выражение согласия на представление документов в уточняющем письме необходимо для того, чтобы налоговая инспекция не расценила его как отказ от представления документов и не приняла меры по привлечению организации к ответственности за непредставление документов.

Если в требовании не указаны конкретные документы, которые необходимо представить, в налоговый орган следует, как и в предыдущей ситуации, направить уточняющее письмо, в котором выразить согласие представить документы, но только после того, как инспекция укажет, какие документы необходимо представить с указанием их номеров и дат составления.

Если в поручении не указаны конкретные документы, которые необходимо представить, а в требовании налоговый орган, получивший поручение, формирует собственный перечень документов и информации, в данном случае истребование иных документов (информации), не указанных в поручении, представляет собой самостоятельное требование налогового органа, которое должно быть оформлено и направлено при наличии соответствующих оснований и с соблюдением установленной процедуры и требований, установленных ст. 93 НК РФ.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 8 апреля 2008 г. № 15333/07 указал, что по смыслу ст. 88 и 93 НК РФ требование должно содержать достаточно определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами документы должны относиться к предмету налоговой проверки. Если такое требование не исполнено налогоплательщиком

по причине истребования документов, которые не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине их неопределенности, нет оснований для применения ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

Информацию, не имеющую документального выражения, придется оформить письменно и заверить подписью руководителя или иного уполномоченного лица организации и печатью.

1 Узелки на память:

- получив требование о представлении документов о контрагенте, нужно убедиться, представлено ли наряду с требованием письменное поручение инспекции на истребование документов (информации);
- пятидневный срок представления документов о контрагенте исчисляется в рабочих днях, и его течение начинается на следующий день после получения требования;
- за несвоевременное представление документов или в случае отказа представлять запрашиваемые документы или информацию о проверяемом налогоплательщике организацию оштрафуют.

2 Может ли инспекция запрашивать документы, касающиеся не только проверяемого налогоплательщика, но и лица, которому направлено требование

Часто бывает, что у контрагента проверяемой организации истребуют его учетную политику, штатное расписание, регистры бухгалтерского учета.

Истребование таких документов не соответствует целям налоговой (встречной) проверки и является незаконным. При проведении налоговой (встречной) проверки могут быть истребованы документы, касающиеся только проверяемого налогоплательщика, т.е. налогоплательщика, в отношении которого проводится выездная, камеральная проверка либо дополнительные мероприятия налогового контроля.

В таком случае можно сослаться на то, что такие документы — это документы бухгалтерского учета (в чем можно легко убедиться, проштудировав ст. 1—3, 8—10 Закона «О бухгалтерском учете»). Они не касаются деятельности проверяемого налогоплательщика. Такая позиция подтверждена и арбитражной практикой (постановление ФАС Поволжского округа от 15 января 2009 г. по делу № А12-10258/2008).

❏ Не следует отказывать в представлении книги покупок и книги продаж лица, которому направлено требование. Это также учетные документы организации-контрагента (иного лица), и они предназначены для определения налоговой базы по НДС и определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. Хотя эти документы и не относятся к деятельности проверяемого налоговыми органами налогоплательщика, арбитражная практика по данному вопросу, складывающаяся в последнее время, для налогоплательщиков неутешительна.

В качестве примера приведем постановление ФАС Центрального округа от 11 сентября 2008 г. по делу № А09-844/2008-16. Суд пришел к выводу, что книга продаж, являясь регистром учета операций самого предприятия, одновременно касается и деятельности проверяемого налогоплательщика. Представление выписки из книги покупок также обусловлено необходимостью установления производителя поставляемой продукции с целью выявления реальности осуществляемых операций.

Аналогичной точки зрения при рассмотрении споров придерживаются и другие суды (см. постановления ФАС Московского округа от 30 июля 2008 г. № по делу КА-А40/6615-08, ФАС Уральского округа от 19 мая 2008 г. по делу № Ф09-3423/08-С3).

❗ **Узелок на память:**

- получившему требование представить в рамках встречной проверки собственные книгу покупок и книгу продаж отказывать в этом инспекции не следует.

2.5. Проверка закончилась

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

В течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями про-

веряющих может представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

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

❓ Какой документ фиксирует момент окончания проверки

Датой окончания выездной налоговой проверки является дата составления проверяющими справки о проведенной проверке. Этот документ вручается налогоплательщику или его представителю (п. 15 ст. 89 НК РФ).

Форма справки о выездной налоговой проверке приведена в Приложении 2 к приказу ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338^Ф. Она предусматривает указание следующих сведений (форма справки едина для первичных и повторных выездных налоговых проверок):

- должности, классные чины, ФИО проверяющих (проверяющего);
- реквизиты решения (постановления) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, на основании которого проведена проверка;
- наименование проверенной организации (филиала или представительства организации), ИНН/КПП (ФИО проверенного индивидуального предпринимателя, ИНН);
- наименование налога(ов), сбора(ов), по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления которых проведена проверка;
- проверенный период;

- наименование проверенных филиалов (представительств) организации (в случае проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки организации-налогоплательщика с одновременной проверкой ее филиалов(а) и (или) представительств(а));

- дата начала и дата окончания проверки (**приложение 21**).

Если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проверке, то инспекция направит ее проверенной организации заказным письмом по почте.

❗ *Узелки на память:*

- датой окончания выездной налоговой проверки является дата составления проверяющими справки о проведенной проверке;
- уклоняться от получения справки о проверке не стоит: организация все равно ее получит по почте.

❓ **Через сколько дней после окончания проверки инспектор должен вручить акт проверки**

Акт по результатам выездной налоговой проверки подлежит обязательному составлению независимо от того, выявлены ли данной проверкой нарушения или нет.

С 1 января 2009 г. действует правило: согласно абз. 1 п. 5 ст. 100 НК РФ, акт налоговой проверки должен быть вручен проверяемому лицу (его представителю) под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения, в течение пяти дней с даты составления этого акта (п. 5 ст. 100 НК РФ). При этом дата акта налоговой проверки, согласно подп. 1 п. 3 ст. 100 НК РФ, должна быть указана в акте проверки.

❏ Возможность направления акта по почте предусмотрена указанной нормой только в случае уклонения проверяемого лица от получения акта, что должно быть отражено в акте налоговой проверки. Документ направляется по почте заказным письмом, и датой его вручения считается шестой день считая с даты отправки.

Акт налоговой проверки должен быть направлен по известному фактическому адресу нахождения налогоплательщика. Если организация не находится по юридическому адресу, то для того чтобы налоговая инспекция могла отправлять корреспонденцию (в том числе и акт проверки), необходимо в письменной форме уведомить инспекторов о фактическом месте нахождения организации и контактных телефонах. В таком случае, если

налоговая инспекция все же отправит акт по юридическому адресу и налогоплательщик (естественно) не получит его, такие действия налоговиков можно будет обжаловать в суде: направление акта по иному адресу может лишить налогоплательщика права представить свои возражения на акт.

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Налоговым кодексом РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. А к таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки лично и (или) через своего представителя и представлять объяснения.

Судами, как правило, не принимаются доводы налоговиков об отсутствии у них обязанности направлять корреспонденцию по всем имеющимся адресам со ссылкой на то, что направление документов, принимаемых налоговым органом при проведении налоговой проверки, только по адресу государственной регистрации налогоплательщика (при наличии сведений о фактическом адресе) является формальным подходом к исполнению налоговым органом его публично-правовых обязанностей, установленных налоговым законодательством.

Согласно постановлению ФАС Дальневосточного округа от 7 августа 2008 г. № Ф03-А51/08-2/1990, невручение акта налоговой проверки делает невозможным в дальнейшем привлечение к налоговой ответственности, так как это будет расцениваться как существенное нарушение процедуры привлечения. Вместе с актом налогоплательщику также должны быть переданы все приложения. Невручение приложений к акту также считается грубым нарушением такой процедуры (постановление ФАС Уральского округа от 30 октября 2006 г. по делу № Ф09-9512/06-С2).



Узелки на память:


- акт по результатам выездной налоговой проверки подлежит обязательному составлению независимо от того, выявлены ли данной проверкой нарушения или нет;
- акт выездной налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику в срок не позднее двух месяцев и пяти рабочих дней со дня, следующего за днем составления справки об окончании проверки;
- если инспекция знает фактический адрес нахождения организации, но выслала акт налоговой проверки по юридическому адресу и организация его не получила, решение, принятое на основании этого акта, суд скорее всего отменит.



Какие разделы должны быть в акте

Согласно п. 4 ст. 100 НК РФ, форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. ФНС России.

Формы акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки и акта камеральной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892[®] (Приложения 4 и 5 к приказу соответственно). Этим же приказом утверждены Требования к составлению акта налоговой проверки (Приложение 6 к приказу).

 Акт выездной налоговой проверки должен отвечать следующим требованиям:

- он должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц (п. 1.2);
- в нем не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) и проверяемого лица (его представителя) (п. 1.3);
- все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котирующему Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю (п. 1.4);
- в случае необходимости использования в тексте акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту (п. 1.5).

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки в соответствии с п. 1.6 Требований должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом лице, его филиале, представительстве.

Вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

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

- наименование места составления акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- дату акта проверки;
- должности, фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их классные чины (при наличии) с указанием руководителя проверяющей группы (бригады), а также наименование налогового органа, который они представляют. В случае привлечения к проведению налоговой проверки сотрудников органов внутренних дел во вводной части акта указываются их должности, фамилии, имена, отчества, а также наименование правоохранительного органа, который они представляют;
- дату и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, в случае внесения в указанное решение изменений (дополнений) решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа приводятся дата и номер такого решения;
- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого филиала, представительства;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- код причины постановки на учет (КПП);
- указание на вопросы проверки: «по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов» (указывается перечень проверяемых налогов и сборов либо указание на проведение выездной налоговой проверки по всем налогам и сборам);
- период, за который проведена проверка, с указанием конкретных дат;
- указание на то, что проверка проведена в соответствии с НК РФ, иными актами законодательства о налогах и сборах;
- место проведения проверки (указать, где проводилась проверка — либо на территории (в помещении) проверяемого лица, либо по месту нахождения налогового органа);
- даты начала и окончания проверки. При этом датой начала проверки является дата вынесения решения о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Датой окончания проверки является дата составления проверяющим (руководителем проверяющей группы (бригады)) справки о проведенной проверке. В случае если по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа выездная (повторная выездная) налоговая проверка была приостановлена;

новлена, а в дальнейшем возобновлена, то приводятся дата и номер соответствующих решений, а также период, на который данная проверка была приостановлена. При наличии решения о продлении выездной (повторной выездной) налоговой проверки отражаются реквизиты решения о продлении и срок продления;

- фамилии, имена и отчества должностных лиц проверяемой организации (ее филиала, представительства или иного обособленного подразделения или представительства) — руководителя, главного бухгалтера либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде. В случае если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе названных лиц, то перечень этих лиц приводится с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности согласно приказам, распоряжениям, протоколам собраний учредителей или другим документам о назначении, увольнении с занимаемой должности, исполнении обязанностей;

- местонахождение организации (ее филиала, представительства или иного обособленного подразделения) или место жительства физического лица, индивидуального предпринимателя, а также место осуществления предпринимательской деятельности в случае осуществления организацией (ее филиалом, представительством или иным обособленным подразделением), индивидуальным предпринимателем деятельности не по месту государственной регистрации организации или месту жительства индивидуального предпринимателя;

- сведения о наличии лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии). В случае осуществления видов деятельности, не подлежащих лицензированию, сведения об отсутствии лицензии не приводятся;

- сведения о фактически осуществляемых организацией (ее филиалом, представительством или иным обособленным подразделением), физическим лицом, индивидуальным предпринимателем видах финансово-хозяйственной деятельности, в т.ч. о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;

- сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочный). Приводятся виды проверенных документов и при необходимости перечень конкретных документов;

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

- допросах свидетелей;

- осмотрах территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документов и предметов;
- истребовании документов при проведении налоговой проверки;
- истребовании документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;

- выемке документов и предметов;
- экспертизе;
- иных мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- иные необходимые сведения.

Описательная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки в соответствии с п. 1.8.1 Требований содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

Как установлено в п. 1.8.2 Требований, содержание описательной части акта выездной (повторной 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 проверяемым лицом деяний (действий или бездействия).

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

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

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

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

— квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы Налогового кодекса РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом;

— ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса 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 нарушений законодательства о налогах и сборах.

Каждый установленный в ходе проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения 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 акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе: сведений о непредставленных в налоговый орган налоговых декларациях (расчетах); о правильности и полноте отражения финансово-хозяйственных операций в налоговом учете; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения, и т.д.

Если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки по данному налогу за данный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки. При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в акте проверки следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации (расчета), ее регистрационный номер, суть внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пеней.

3. Четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толко-

вания. 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 (удержание, перечисление)) 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 (приложения). При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования, даты и номера документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим либо руководителем проверяющей группы (бригады).

Итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки, согласно п. 1.9 Требований, должна содержать:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных (неудержанных и неперечисленных)) налогов (сборов); об исчисленных в завышенных размерах налогах (сборах) с разбивкой по налогам (сборам) и налоговым периодам, сведения о других установленных проверкой фактах нарушений (об исчисленных для целей налогообложения в завышенных размерах суммах убытков; о завышенных суммах налога на добавленную стоимость, предъявленных к возмещению из бюджета (при наличии); о неудержании и неперечислении налогов и т.д.). В случае ведения налоговым органом карточек «Расчеты с бюджетом» в разрезе бюджетов сумма налога (сбора), подлежащая уплате (перечислению) в бюджет, указывается как в целом по налогу (сбору), так и отдельно по каждому бюджету;

- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. Указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных в результате проверки нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения проверяемым лицом (взыскание недоимки по налогам и сборам, пеней за несвоевременную уплату (неперечисление) налогов и сборов, приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствии с установленным законодательством порядком и т.д.);

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

Итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать указание:

- на количество листов приложений;
- на право представления возражений по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки подписывается лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем).

До вручения лицу, в отношении которого проводилась проверка (его представителю), акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй — в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий — направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими составляется три экземпляра акта (при участии сотрудников органа внутренних дел — четыре экземпляра акта). При этом один экземпляр акта повторной выездной налоговой проверки остается в вышестоящем налоговом органе, второй экземпляр передается проверяемому лицу, третий — в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица и четвертый — в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки вручается лицу, в отношении которого проведена проверка, или его представителю с приложением ведомостей и таблиц, содержащих сгруппированные факты однородных массовых нарушений. На последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись: «Экземпляр акта с _____ приложениями на _____ листах (количество приложений) получил» за подписью руководителя организации, физического лица или индивидуального предпринимателя (их представителя), получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

При отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки на последней странице акта делается запись «от подписи акта отказался», заверенная подписью проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) с указанием соответствующей даты.

Когда указанные лица уклоняются от получения акта выездной налоговой проверки, на последней странице акта делается запись «от получения настоящего акта уклонился», заверенная подписью проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады)) с указанием соответствующей даты.

При этом акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации или месту жительства физического лица, индивидуального предпринимателя. Датой вручения акта в соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ считается шестой рабочий день с даты отправки заказного письма.

▶ У налогоплательщиков часто возникает вопрос: а нужно ли получать и подписывать акт проверки? Может быть, лучше не являться за ним в налоговую инспекцию?

При уклонении налогоплательщика от получения акта проблемы возникнут в первую очередь у самого налогоплательщика. В этом случае проверяющие отправят акт по почте и по истечении шести дней будут считать, что налогоплательщик его получил. Такие действия налоговиков являются законными.

А налогоплательщик не успеет подготовить возражения по акту проверки и доказать свою правоту на стадии рассмотрения материалов проверки.

Подписывая акт, налогоплательщик лишь подтверждает получение экземпляра документа. Данная надпись не свидетельствует о согласии налогоплательщика с выводами, изложенными в акте.

! **Узелки на память:**

- акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой;
- все нарушения налогового законодательства, указанные в акте, должны содержать ссылки на подтверждающие их документы и на положения Налогового кодекса РФ, которые были нарушены;
- акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах;

- уклонение от получения акта проверки имеет негативные последствия в первую очередь для налогоплательщика. Подпись организации, свидетельствующая о получении акта, не означает согласие с его содержанием.

❓ **Каковы наиболее частые ошибки налоговиков, из-за которых можно отменить решение по проверке**

Существенным нарушением процедуры привлечения к налоговой ответственности будет признано нарушение порядка оформления акта налоговой проверки.

Акт налоговой проверки — это очень важный документ. Если спор с налоговой инспекцией дойдет до суда, то исход дела во многом будет зависеть от того, насколько правильно он составлен. Все ошибки и неточности в документе можно обратить в свою пользу.

Поэтому, получив акт, обязательно проверьте:

- есть ли в нем все указанные приложения и расчеты;
- правильны ли расчеты, произведенные сотрудниками налоговой инспекции;
- не вышли ли проверяющие за круг вопросов, указанных в решении о проведении проверки;
- действовали ли на момент совершения нарушения документы, на которые ссылается инспекция;
- каковы были ставки налогов на момент нарушения.

❏ В случае выявления признаков налогового правонарушения акт налоговой проверки должен содержать подробный расчет сумм налогов, не уплаченных налогоплательщиком, а также пеней и штрафов.

Так, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 1 марта 2004 г. № А79-5355/2003-СК1-5136 указано: «...в акте налоговой проверки и решении о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности не указаны обстоятельства совершенного правонарушения, отсутствует расчет начисленного налога, не обоснована ставка, по которой начислен налог».

Процедурные нарушения при составлении акта налоговой проверки могут стать основанием для признания незаконным решения о привлечении к налоговой ответственности. Как отметил ФАС Центрального округа в постановлении от 7 августа 2008 г. № А08-2527/07-16, при отсутствии акта налоговой проверки решение о привлечении к налоговой ответственности не может считаться законным, так как оно должно основываться на результатах, отраженных в акте проверки.

Доказательствами совершения налогового правонарушения служат документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые должны быть обязательно указаны в акте (подп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ). Отсутствие в нем совокупности доказательств, подтверждающих наличие признаков налогового правонарушения, делает невозможным принятие законного решения о привлечении к налоговой ответственности.

ФАС Восточно-Сибирского округа постановлением от 23 сентября 2008 г. № А78-6344/07-Ф02-4612/08 установил следующее. Требование Налогового кодекса РФ об указании в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения обстоятельств совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, т.е. так, как они указаны в акте выездной налоговой проверки, свидетельствует о том, что основным доказательством совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения является акт налоговой проверки. В отсутствие фиксации в акте налоговой проверки документально подтвержденных фактов наличия налоговых правонарушений данные факты не могут быть установлены в решении о привлечении к налоговой ответственности.

По каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены ссылки на первичные бухгалтерские документы и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения. В противном случае решение о привлечении к налоговой ответственности будет признано незаконным (постановление ФАС Уральского округа от 20 апреля 2004 г. по делу № Ф09-1499/04-АК).

Налоговый кодекс не предусматривает также права налогового органа составлять два акта по результатам налоговой проверки. Статьей 100 НК РФ установлен порядок оформления результатов выездной налоговой проверки. В соответствии с п. 1 названной статьи «по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки». На это обратили внимание судьи в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 25 августа 2008 г. по делу № А56-52164/2006.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать только факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в процессе проверки. В акте не должно быть предположений проверяющих.

Пример такого спора — определение ВАС РФ от 25 августа 2008 г. № 2236/08.

В акте выездной налоговой проверки указано о необоснованном включении обществом в расходы стоимости оказанных услуг, поскольку из содержания актов приема-передачи не представляется возможным определить характер работ и дать оценку тому, что расходы произведены для осуществления деятельности общества.

Суд указал, что такая запись не имеет юридического значения, так как в акте выездной налоговой проверки подлежат отражению факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в процессе проверки, и в нем не должны содержаться субъективные предположения проверяющих, не основанные на достаточных доказательствах. Доказательств, свидетельствующих о том, что сведения, содержащиеся в актах приема-передачи услуг, являются недостоверными, инспекцией не представлено. Информации о том, что бухгалтерский учет обществом ведется с нарушением установленных правил, в акте налоговой проверки нет. При наличии сомнения в правдоподобности актов приема-передачи услуг инспекция имела возможность проверить изложенные в них факты в рамках осуществления мероприятий налогового контроля, однако ею это не сделано. Таким образом, выводы об отсутствии документов, подтверждающих расходы общества на оплату оказанных услуг, не основаны на фактических обстоятельствах.



Узелки на память:

- анализ судебно-арбитражной практики позволяет выделить два типа процедурных нарушений, которые могут стать основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности:
- нарушения, допущенные сотрудниками налоговой службы при составлении акта налоговой проверки и иных материалов налоговой проверки;
- нарушения, допущенные руководителем (заместителем) налогового органа при рассмотрении акта и иных материалов налоговой проверки;
- если при составлении акта проверки налоговиками нарушены положения Налогового кодекса РФ, решение, принятое на его основании, может быть признано судом незаконным.



В какой срок можно подать возражения по акту

Возражения по акту проверки представляются в инспекцию в письменном виде с приложением подтверждающих их документов не позднее 15 рабочих дней со дня вручения вам акта проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Законодательством не запрещается представлять возражения и непосредственно в день рассмотрения материалов проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ), но в таком случае велика вероятность того, что:

- будет продлен срок для вынесения решения по проверке на 1 месяц;

- будут назначены дополнительные мероприятия налогового контроля на срок до 1 месяца, в рамках которых могут проводиться, например, экспертизы, запрашиваться информация и документы, в том числе и у контрагентов компании.

Направление в инспекцию письменных возражений — право организации. Не согласиться можно со всеми выявленными инспекторами ошибками либо с отдельными пунктами акта. Пятнадцатидневный срок для представления письменных возражений не обязывает организацию в этот же промежуток времени сдать в инспекцию пакет дополнительных документов (копий), подтверждающих обоснованность позиции предприятия. Следовательно, в таком случае налоговики не вправе ссылаться на ст. 126 НК РФ и налагать штраф в размере 50 руб. за каждый «несданный» документ

Налоговый кодекс РФ не предоставляет должностным лицам налоговых органов права на продление указанного срока, поэтому направление инспекторам писем с такой просьбой обречено на отказ. Столичные налоговики разъяснили, что письмо организации с просьбой продлить срок представления в инспекцию возражений на акт проверки, в частности по причине отсутствия генерального директора фирмы, не может быть принято во внимание (см. Приложение к письму УМНС России по г. Москве от 12 октября 2004 г. № 11-15/65542).

Вместе с тем письменные объяснения и возражения по акту, представленные налогоплательщиком после истечения срока, установленного п. 6 ст. 100 НК РФ, но до момента вынесения решения, должны учитываться налоговым органом при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки (письмо УМНС России по г. Москве от 28 июня 2004 г. № 11-10/42411). Кроме того, в силу п. 4 ст. 101 НК РФ должностные лица предприятия могут изложить свою позицию на стадии рассмотрения материалов проверки (непосредственно в инспекции) в устной форме.

Если налогоплательщик не воспользовался возможностью представить возражения и документы, то это не лишает его права подать их непосредственно в суд, разумеется, если будет обжаловано решение налогового органа.

Суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих воз-

ражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу (п. 29 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

❗ **Узелки на память:**

- пропуск срока, установленного для представления возражений по акту проверки, не является основанием для отказа налоговым органом в их принятии и рассмотрении;
- возражения могут быть изложены устно при рассмотрении материалов проверки;
- документы и иные доказательства в обоснование возражений по акту выездной налоговой проверки налогоплательщик может представить непосредственно в суд.

❓ **Как подготовить возражения**

В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

Налоговое законодательство не устанавливает формальных требований к составлению возражений на акт налоговой проверки, значит, налогоплательщик вправе составить их в свободной форме. Доводы должны быть мотивированными и содержать аргументированную позицию налогоплательщика.

Подача возражений на акт налоговой проверки не может означать, что налогоплательщик обжалует акт налоговой проверки. подача возражений — это представление налоговому органу позиции налогоплательщика. Налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений по акту налоговой проверки.

📌 Таким образом, форма возражений не имеет значения. Значение имеет только содержание.

Обязательно нужно указать реквизиты налогоплательщика и инспекции, которая проводила проверку, номер и дату акта проверки. Далее следует привести те выводы инспекторов, с которыми налогоплательщик не согласен.

Главное при составлении возражений — обосновать свое несогласие с актом проверки. Тогда налогоплательщику, возможно, не придется обращаться к помощи арбитров, либо уменьшится количество спорных вопросов, требующих внимания суда.

Первая задача налогоплательщика — добиться, чтобы налоговики внимательно изучили письменные возражения. Доводы налогоплательщика должны быть изложены четко, ясно и по возможности кратко. Не стоит писать длинных текстов и перегружать их проводками.

Следующая проблема, стоящая перед налогоплательщиком, — аргументировать свою позицию. Иными словами, в обязательном порядке необходимы ссылки на пункты и статьи нормативных документов, прежде всего Налогового кодекса РФ. В данном случае нужно позаботиться, чтобы такие ссылки были применимы к периоду, к которому относится спорная позиция. Так, если нарушение выявлено в 2008 г. за период 2007 г., организация должна использовать редакции Налогового кодекса РФ и других законов, действующие в том периоде, без учета изменений, вступивших в силу с 1 января 2008 г.

Следует отметить, что ФНС России обязывает работников территориальных органов изучать сложившуюся арбитражную практику по тому или иному вопросу, чтобы оценить перспективы инспекции в случае обжалования организацией в суде сделанных по итогам налоговой проверки выводов. В частности, в письме ФНС России от 11 мая 2007 г. № ШС-6-14/389⁹ сказано, что инспекторы на местах должны учитывать позицию арбитров и не допускать вынесения решений, которые налогоплательщик легко оспорит в судебном порядке. А из письма ФНС России от 30 мая 2006 г. № ШС-6-14/550⁹ следует, что при визировании проектов решений по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок и при принятии решения о направлении апелляционных, кассационных жалоб и заявлений о пересмотре судебных актов в порядке надзора учитывается сложившаяся устойчивая судебная практика, в частности постановления и письма Президиума и Пленума ВАС РФ, судебные акты иных судов, вынесенные по соответствующему вопросу с учетом аналогичной аргументации.

Таким образом, налогоплательщику не лишним будет найти судебные решения по аналогичному вопросу «в свою пользу» и указать их в тексте возражений в качестве дополнительного аргумента. Лучше если это будут решения высших судебных инстанций. Но не стоит пренебрегать и постановлениями федеральных арбитражных судов, причем приоритет

следует отдать судебным актам своего федерального округа. Важно обратить внимание на период времени, сходство обстоятельств дела, рассмотренного арбитрами, и ситуацию, ставшую предметом спора. При наличии положительных судебных решений шансы организации устранить некоторые из претензий инспекторов по результатам налоговой проверки в досудебном порядке значительно возрастут.

Если бухгалтер следовал в работе рекомендациям своей инспекции (имеется письменный ответ налогового органа на запрос организации), а затем при проверке инспекторы указали на ошибку, предприятию необходимо заострить внимание руководства налогового органа на этом факте в письменных возражениях. Не лишними будут и ссылки на соответствующие письма Минфина России, особенно если они направлены ФНС России местным налоговикам для сведения и использования в работе.

Необходимо также приложить копии документов, подтверждающих обоснованность изложенных возражений. Перечень этих документов зависит от конкретной ситуации. Это могут быть договор, счета-фактуры, акты сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), платежные поручения, судебные акты, письма Минфина России и ФНС России и т.д.

Подписывать возражение должен уполномоченный представитель налогоплательщика, либо руководитель организации-налогоплательщика, либо иное лицо, которому выдана соответствующая доверенность.

□ Приведем пример возможного оформления возражений налогоплательщика.

Руководителю Межрайонной ИФНС России № 10
по Калининградской области
от общества с ограниченной ответственностью «ОПТ»
ИНН 3917025379/КПП 391701001

ВОЗРАЖЕНИЯ
по акту камеральной налоговой проверки
от 10 июля 2009 г. № 11423

С 20 декабря 2007 г. по 10 июля 2009 г. Межрайонной ИФНС России № 10 по Калининградской области (далее по тексту — ИФНС) была проведена камеральная налоговая проверка первичной налоговой декларации (расчета) «Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость» за ноябрь 2007 г. ООО «ОПТ» на предмет возмещения налога на добавленную стоимость в сумме 1 423 044,00 руб.

По результатам проверки ИФНС составлен Акт камеральной налоговой проверки от 10 июля 2009 г. № 11423 (далее по тексту — Акт проверки).

Согласно Акту проверки, было установлено завышение налога на добавленную стоимость, предъявленного к возмещению из бюджета, за ноябрь 2007 г. в сумме 1 005 740,00 руб.

По результатам проверки проверяющими предложено уменьшить предъявленный к возмещению из бюджета в завышенных размерах налог на добавленную стоимость за ноябрь 2007 г. в сумме 1 005 740,00 руб. и внести необходимые исправления в бухгалтерский и налоговый учет.

Считаем, что при проведении проверки ИФНС были допущены нарушения налогового законодательства и выводы проверяющих не соответствуют действующему законодательству о налогах и сборах. В связи с чем уменьшение предъявленного к возмещению из бюджета налога на добавленную стоимость за ноябрь 2007 г. в сумме 1 005 740,00 руб. считаю неправомерным.

В обоснование своей позиции хотелось бы указать следующее:

1. ИФНС провела камеральную проверку ООО «ОПТ» за пределами сроков, установленных налоговым законодательством.

ООО «ОПТ» представило в ИФНС 20 декабря 2007 г. налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за ноябрь 2007 г., в которой было заявлено возмещение налога на добавленную стоимость в сумме 1 423 044,00 руб. (раздел 2 Акта проверки).

Для подтверждения заявленных налоговых вычетов по НДС ООО «ОПТ» ИФНС выписала требование о представлении документов № 15/1342 от 29 февраля 2008 г. Документы ООО «ОПТ» предоставило 5 марта 2008 г.

Пунктом 2 статьи 88 НК РФ для проведения камеральной проверки установлен трехмесячный срок, который начинается с момента представления налоговой декларации.

Продление этого периода не предусмотрено законодательством (письмо Минфина России от 24 ноября 2008 г. № 03-02-07/1-471).

В рассматриваемой ситуации срок проведения камеральной проверки должен был закончиться 20 марта 2008 г.

Незаконность проведения камеральной проверки и вынесения решения по ее результатам с нарушением установленного срока подтверждает и судебная практика.

Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 20 декабря 2007 г. № А56-45570/2006 суд указал, что решение о привлечении к ответственности, принятое инспекцией по результатам камеральной проверки, проведенной за пределами установленного НК РФ срока, является недействительным, а в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 24 июля 2007 г. № Ф04-

4768/2007 (36383-А70-37) суд признал незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности за неисполнение требования о представлении документов, выставленного по истечении сроков для проведения камеральной проверки. К аналогичному решению пришел и ФАС Московского округа в постановлении от 27 декабря 2007 г. № КА-А-40/13627-07.

2. В разделе 2 Акта проверки проверяющие указывают, что в проверяемом периоде ООО «ОПТ» имело взаимоотношения с ООО «Ирис» по закупке рыбной продукции для дальнейшей реализации. При проведении проверки проверяющими было установлено, что целью заключения договора ООО «ОПТ» и ООО «Ирис» являлось создание формальных условий для получения необоснованной налоговой выгоды путем завышения налоговых вычетов и, соответственно, занижения суммы налога на добавленную стоимость, причитающейся к уплате в бюджет. Данные выводы были сделаны на основе следующей информации.

А. ООО «Ирис», ИНН 3914111862, состоит на налоговом учете в Межрайонной ИФНС России № 2 по Калининградской области.

В соответствии с ответом (вход. № 3932дсп от 5 июня 2008 г.) Межрайонной ИФНС России № 2 по Калининградской области было установлено, что ООО «Ирис» занимается оптовой торговлей рыбой, морепродуктами и рыбными консервами, дата регистрации ООО «Ирис» — 17 сентября 2007 г., к категории налогоплательщиков, представляющих «нулевые» балансы или не представляющих налоговую отчетность, данная организация не относится.

При этом по зарегистрированному ЕГРЮЛ юридическому адресу ООО «Ирис» не находится, и направленное требование о представлении документов на юридический адрес вернулось с отметкой «адресат по указанному адресу не проживает».

В адрес места жительства руководителя Савельева А.В. было также отправлено требование о представлении документов, касающихся деятельности ООО «ОПТ». По состоянию на 10 июля 2009 г. документы не представлены.

То есть ООО «ОПТ» заключило сделку с ООО «Ирис» при наличии явных признаков недобросовестности или «однодневки»: отсутствует ИНН, не стоит на налоговом учете, не находится по месту, указанному в учредительных документах. ООО «ОПТ» не проявил должную осмотрительность.

Б. Дополнительно Межрайонной ИФНС № 2 по Калининградской области представлены документы (вход. № 228св от 20 октября 2008 г.) — копия налоговой декларации по НДС за ноябрь 2007 г., копия бухгалтерского баланса за 2007 год, копия отчета о прибылях и убытках за 2007 год касательно деятельности ООО «Ирис».

Согласно представленным ООО «ОПТ» счетам-фактурам, ООО «Ирис» в проверяемом налоговом периоде реализовало рыбу на общую сумму 11 063 140,00 руб., в т.ч. НДС по ставке 10% в размере 1 005 740,00 руб.

В представленной Межрайонной ИФНС России № 2 по Калининградской области по ООО «Ирис» копии налоговой декларации по НДС за ноябрь 2007 г. отражена налоговая база в размере 752 756,00 руб. и начислен НДС в размере 75 276,00 руб., всего реализация составила 828 032,00 руб.

Другие контрольные мероприятия не проводились.

В свою очередь нами от фирмы ООО «Ирис» были запрошены следующие документы:

- агентский договор № 17/10/07 от 17 октября 2007 г. между ООО «Транзит» (Принципал) и ООО «Ирис» (Агент);
- товарная накладная № 5 от 21 ноября 2007 г. на поставку ООО «Ирис» сельди ООО «ОПТ» на общую сумму 3 500 000,00 руб., в т.ч. НДС 318 181,82 руб.;
- товарная накладная № 3-АГ от 14 ноября 2007 г. на получение ООО «Ирис» сельди от ООО «Транзит»;
- таможенная декларация № 35193750 по получению сельди фирмой ООО «Транзит» из Норвегии.

По агентскому договору Агент обязуется заключать от своего имени и за счет Принципала договоры купли-продажи рыбы и морепродуктов.

В связи с этим выручкой для ООО «Ирис» является только агентское вознаграждение.

То есть начисленные суммы НДС по реализации рыбной продукции у ООО «Ирис» будут меньше, чем поставленные к возмещению суммы НДС по этой же продукции у ООО «ОПТ».

Данные факты проверяющими не исследовались. Поэтому утверждения проверяющих о том, что уплаченные ООО «ОПТ» суммы НДС поставщикам (ООО «Ирис») не поступают в бюджет, неправомерны.

Только на основании материалов (вход. № 3932дсп от 5 июня 2008 г., вход. № 228св от 20 октября 2008 г.), полученных из Межрайонной ИФНС России № 2 по Калининградской области, проверяющие пришли к выводу, что сделки между ООО «ОПТ» и ООО «Ирис» являются ничтожными сделками, совершенными с целями, заведомо противными основам правопорядка или нравственности. Ничтожная сделка является недействительной и не влечет юридических последствий, что позволило проверяющим квалифицировать предоставление налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, предъявленного к уплате по ничтожной сделке, как неправомерное.

Выводы, к которым пришла ИФНС в результате проверки, противоречат действующему законодательству по следующим основаниям:

1. В соответствии с частью 3 ст. 49 ГК РФ «правоспособность юридического лица возникает в момент его создания», в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации

юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и постановлением Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 Министерство РФ по налогам и сборам является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. ООО «ОПТ» и ООО «Ирис» в проверяемом периоде и в настоящее время состоят в ЕГРЮЛ и на налоговом учете и имеют расчетные счета в банках.

Согласно определению Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О, истолкование ст. 57 Конституции РФ в системной связи с другими положениями Конституции не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации не возлагает на налогоплательщика обязанность отслеживать факт нахождения контрагента по месту его государственной регистрации и контролировать сдачу им отчетности. Неисполнение контрагентами поставщика обязательств перед бюджетом по уплате НДС, непредставление ими в налоговый орган отчетности, ненадлежащее оформление первичных документов не влияют на право налогоплательщика на применение вычетов НДС, уплаченного данному поставщику (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 января 2008 г. № Ф08-8930/07-3350А).

Кроме того, факт приобретения рыбной продукции проверяющими не опровергается и подтвержден бухгалтерскими и иными документами:

- договор поставки № 1 от 24 октября 2007 г. между ООО «ОПТ» и ООО «Ирис» на поставку рыбной продукции;
- агентский договор № 17/10/07 от 17 октября 2007 г. между ООО «Транзит» (Принципал) и ООО «Ирис» (Агент);
- товарная накладная № 5 от 21 ноября 2007 г. на поставку ООО «Ирис» сельди ООО «ОПТ» на общую сумму 3 500 000,00 руб., в том числе НДС 318 181,82 руб.;
- товарная накладная № 3-АГ от 14 ноября 2007 г. на получение ООО «Ирис» сельди от ООО «Транзит»;
- таможенная декларация № 35750193 по получению сельди фирмой ООО «Транзит» из Норвегии;
- экспертное заключение № 6231 «3-ВЭД» от 14 ноября 2007 г., выданное ООО «БалтЭкс-ВЭД». В данном заключении сказано, что ООО «ОПТ» передало ООО «Завод» для изготовления консервов:

- скумбрия и/р в количестве 140 000 кг;
- сардинелла мороженая в количестве 150 000 кг,

приобретенных у ООО «Ирис» по накладной № 3 от 12 ноября 2007 г., согласно дополнительному соглашению № 2 к договору поставки № 1 от 24 октября 2007 г. ООО «Ирис» приобрело данную продукцию у ООО «Транзит» по накладной № 2-АГ от 12 ноября 2007 г., согласно агентскому договору № 17/10/07 от 17 октября 2007 г. В Калининградскую область товар поступил по ГТД № 10205070/101107/0008290 и 10205070/101107/0008288 в адрес ООО «Транзит»;

— экспертное заключение № 6548 «З-ВЭД» от 23 ноября 2007 г., выданное ООО «БалтЭкс-ВЭД». В данном заключении сказано, что ООО «ОПТ» передало ООО «Балтийский консервный завод» для изготовления консервов сельдь мороженую в количестве 200 000 кг, приобретенную у ООО «Ирис» по накладной № 5 от 21 ноября 2007 г., согласно дополнительному соглашению № 3С от 12 ноября 2007 г. к договору поставки № 1 от 24 октября 2007 г. ООО «Ирис» приобрело данную продукцию у ООО «Транзит» по накладной № 3-АГ от 20 ноября 2007 г., согласно агентскому договору № 17/10/07 от 17 октября 2007 г. В Калининградскую область товар поступил по ГТД № 10207050/202208/0008865 в адрес ООО «Транзит».

Информация, представленная в экспертных заключениях, подтверждает факт физического получения рыбной продукции ООО «ОПТ» по представленным для проверки счетам-фактурам от ООО «Ирис».

3. По общему правилу покупатель товаров (работ, услуг) принимает входной НДС к вычету, когда одновременно выполняются условия, прописанные в статьях 171 и 172 НК РФ.

Во-первых, НДС по купленным товарам (работам, услугам или имущественным правам) принимается к зачету только в том случае, если они были приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Во-вторых, принимать к вычету входной налог разрешено лишь после того, как товары (работы, услуги или имущественные права) будут приняты на учет. Таково требование п. 1 ст. 172 НК РФ.

И в-третьих, налоговый вычет можно применять только при наличии правильно оформленного счета-фактуры (п. 1 ст. 172 НК РФ). Основанием для вычета служит лишь документ, который содержит все сведения, предусмотренные п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ.

Представленные ООО «ОПТ» договоры поставки, накладные, счета-фактуры, документы, подтверждающие факт оплаты товара, поставленного контрагентами, указывают на реальность понесенных затрат на приобретение товаров и направленность произведенных расходов на осуществление основной деятельности.

Счета-фактуры, полученные от ООО «Ирис», оформлены с соблюдением требований ст. 169 НК РФ.

ООО «ОПТ» подтвердило факт получения от ООО «Ирис» рыбной продукции и ее оплату в безналичном порядке первичными документами, оформленными в установленном порядке, что свидетельствует о реальности заключенных ООО «ОПТ» с контрагентами сделок и их исполнении.

4. Из смысла положений, изложенных в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 г. № 138-О, от 15 февраля 2005 г. № 93-О, от 8 апреля 2004 г. № 169-О, от 16 октября 2003 г. № 329-О и постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П, а также в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», следует, что для подтверждения недобросовестности налогоплательщика налоговому органу необходимо представить доказательства совершения сторонами по сделке умышленных совместных действий в целях получения необоснованной налоговой выгоды, убыточности предпринимательской деятельности налогоплательщика, фиктивности хозяйственных операций, неосуществления налогоплательщиком уставной деятельности, для которой получалась продукция, и другие доказательства.

В Акте проверки не содержится доказательств наличия у ООО «ОПТ» при заключении и исполнении сделок с контрагентами умысла, направленного не на получение дохода от предпринимательской деятельности, а на незаконное изъятие из бюджета сумм налога на добавленную стоимость. Не доказана налоговой инспекцией мнимость либо притворность сделок, заключенных Обществом с поставщиками товара и подрядчиками. При проверке не установлено, что между ООО «ОПТ» и ООО «Ирис» имеются отношения взаимозависимости или аффилированности, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности.

При заключении договора с ООО «Ирис» последним наряду с прочими документами были представлены ООО «ОПТ»:

1. Устав и решение учредителей о создании ООО «Ирис».
2. Свидетельство о государственной регистрации.
3. Свидетельство о постановке на налоговый учет.
4. Приказ о назначении Семенова А.В. генеральным директором ООО «Ирис».
5. Сообщение органов статистики о кодах.

Данные документы для ООО «ОПТ» являлись еще одним подтверждением правомерности заключения указанных договоров и наличия в действиях должной осмотрительности и осторожности (решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 20 ноября 2007 г. № А56-25365/2007).

В соответствии с вышеизложенным у ООО «ОПТ» были все основания принять к зачету НДС по счетам-фактурам, полученным от ООО «Ирис».

Кроме того, все документы и информация, на которую ссылается ИФНС, получены после 20 марта 2008 г., т.е. за пределами сроков проведения проверки. Поэтому недопустимо, чтобы ИФНС привлекало ООО «ОПТ» к налоговой ответственности на основании доказательств, полученных за рамками проверки (постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П).

Отказ ИФНС в возмещении налога на добавленную стоимость из бюджета за ноябрь 2007 г. в сумме 1 005 740,00 руб. считаем неправомерным.

Представляем указанные в тексте возражений документы, перечень которых приведен в Приложении № 1.

Надеемся на внимательное рассмотрение наших возражений.

Генеральный директор
ООО «ОПТ»

М.С. Романов

! Узелки на память:

- при подготовке текста возражений нужно исходить из приоритета содержания над формой;
- все доводы налогоплательщика должны быть изложены четко, ясно и по возможности кратко;
- аргументировать свои доводы налогоплательщик может с помощью документов, разъясняющих писем налоговых органов и Минфина России и решений судов по аналогичным вопросам.

? Какие документы приложить к возражениям по акту проверки

Доводы, изложенные в возражениях, налогоплательщику следует подтвердить документально.

Если выводы проверяющих свидетельствуют о том, что ими не были исследованы все документы, имеющиеся у налогоплательщика, то следует представить те документы, которые, по мнению налогопла-

тельщика, не были исследованы в ходе проверки, даже если они уже представлялись проверяющим. К возражениям могут быть приложены первичные учетные документы, расчеты, нормативные акты, документы контрагентов и прочие.

□ Например, если проверяющие посчитали, что налогоплательщик неправомерно принял к вычету НДС, то стоит приложить копии счетов-фактур и книги продаж.

Кроме первичных документов для подтверждения расходов или их экономического обоснования можно представлять расчеты, регистры бухгалтерского учета, нормативные документы, заключения специалистов и прочие документы. Эти документы зачастую необходимы, если проверяющие указывают в акте, что определенные виды расходов реально не осуществлялись или являются экономически необоснованными.

Если проверяющими установлено, что налогоплательщик имел взаимоотношения с поставщиками-«однодневками», и в акте приводятся обоснования того, что налогоплательщик при заключении договоров с такими контрагентами не проявил должной осмотрительности, целесообразно с возражениями представить полученные от контрагента при заключении сделки учредительные и регистрационные документы. Не лишним будет представить переписку с данным контрагентом и другие документы, подтверждающие реальную работу с ним.

Все эти документы налогоплательщики представляют в виде заверенных копий.

Если в тексте возражений содержатся ссылки на письма ФНС России или Минфина России, то следует приложить тексты этих писем.

Если налогоплательщик в качестве подтверждения своей позиции ссылается на решения судов по аналогичным вопросам, то можно приложить выписки из таких решений.

Если при рассмотрении возражений и принятии решения по результатам проверки налоговым органом не будут приняты во внимание представленные документы, то их можно приложить к апелляционной жалобе в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Согласно ч. 1 ст. 53 АПК РФ, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений, а в силу ст. 59 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств.

1 Узелки на память:

- вместе с возражениями по акту выездной налоговой проверки следует представить те документы, которые не были исследованы в ходе проверки, даже если они уже представлялись проверяющим, с приложением первичных учетных документов, расчетов, нормативных актов, документов контрагентов и прочих;
- все эти документы налогоплательщики представляют в виде заверенных копий.

2 В какой срок рассматриваются материалы проверки

Порядок рассмотрения материалов проверки установлен ст. 101 НК РФ. В течение 10 рабочих дней с момента истечения 15-дневного срока представления возражений должно быть принято решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

П Акт проверки вручен налогоплательщику 1 июля 2009 г., 22 июля истекает срок представления возражений, 5 августа — последний день для рассмотрения материалов проверки и принятия решения.

Указанный 10-дневный срок может быть продлен решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, но не более чем на 1 месяц, например, если в день рассмотрения материалов проверки налогоплательщик представил дополнительные возражения по акту, а в качестве их подтверждения — значительный объем документов или их заверенных копий. Данное обстоятельство может существенно затруднить надлежащую оценку налоговым органом возражений налогоплательщика. Доводы налогоплательщика необходимо исследовать, а результаты их проверки отразить в решении о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, как того требуют положения п. 4 и 8 ст. 101 НК РФ.

Исходя из нашего примера, если налогоплательщик представил возражения и дополнительные документы 3 августа 2009 г., то 5 августа руководитель может принять решение о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки до 5 сентября 2009 г.

Существует рекомендуемая форма решения о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки (приказ ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281*). В решении приводится фактическое основание такого продления. В отличие от оснований продления срока выездной налоговой проверки причиной продления срока рассмотрения

материалов проверки может служить любое мотивированное основание. Таким образом, в решении о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки необходимо указать, что основанием для продления срока явилось представление лицом, в отношении которого проводилась проверка, пояснений, возражений и документов в значительном объеме.

Если представленные доводы налогоплательщика и документы не будут проанализированы налоговым органом и не найдут отражения в итоговом решении, налицо несоблюдение процедуры рассмотрения материалов проверки. Оно может быть квалифицировано как нарушение существенных условий, предусмотренных в п. 14 ст. 101 НК РФ.

В ходе рассмотрения материалов проверки будут исследоваться:

- собранные инспекторами доказательства совершения организацией нарушений законодательства о налогах и сборах;
- представленные предприятием письменные возражения и документы, свидетельствующие об отсутствии таких нарушений;
- устные пояснения представителей предприятия по спорным вопросам.

Из смысла ст. 101 НК РФ следует, что решение по результатам проверки принимается в пределах сроков, установленных п. 1 данной статьи и п. 1 ст. 100 НК РФ, непосредственно после рассмотрения материалов проверки. То есть соответствующее решение должно быть принято в день рассмотрения материалов проверки, включая те, что получены по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если в день, на который было назначено рассмотрение материалов проверки, решение принято не было, это свидетельствует о том, что процедура рассмотрения материалов проверки не была завершена (постановления Девятнадцатого ААС от 14 апреля 2008 г. по делу № А08-4026/07-25, ФАС Центрального округа от 30 мая 2008 г. по делу № А08-364/07-9).

Если дата принятия налоговым органом итогового решения отличается от даты рассмотрения материалов проверки, это является безусловным основанием для отмены решения налогового органа (постановления ФАС Уральского округа от 4 июня 2008 г. по делу № А71-8841/07, АС Орловской области от 11 марта 2008 г. по делу № А48-103/08-8, оставленного без изменений постановлением вышестоящего суда от 19 мая 2008 г.).

Однако есть и противоположные решения судов, например постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 мая 2008 г. по делу № А74-2693/07-Ф02-2254/08, в котором указано, что, хотя решение налогового органа и было принято позднее даты рассмотрения материалов проверки, возражения налогоплательщика, поступившие в налоговый орган позднее даты рассмотрения, новой информации не содержат и отражены в итоговом решении.

❶ **Узелки на память:**

- максимальный срок, отведенный законодателем для процедуры рассмотрения материалов проверки, — десять дней плюс дополнительный месяц. Исчисляться он должен именно в такой последовательности;
- дата принятия налоговым органом итогового решения должна совпадать с датой рассмотрения материалов проверки.

❷ **Зачем нужно присутствовать на рассмотрении материалов проверки**

Обязанность по обеспечению возможности лица участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя как законодательная норма сформулирована в п. 2 ст. 101 НК РФ. Согласно этому правилу, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов проверки лицо, в отношении которого она проводилась, после чего данное лицо вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки. Налогоплательщик самостоятельно решает, реализовывать свое право или нет. Санкций за неявку налоговое законодательство не предусматривает.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов проверки, за исключением случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным. Наоборот, препятствование тем или иным способом участию надлежаще извещенного лица в рассмотрении материалов проверки может быть квалифицировано как невыполнение налоговым органом обязанностей по обеспечению соответствующей возможности налогоплательщика.

❸ **Состав участников процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки** Налоговым кодексом не ограничен. Обязательное присутствие руководителя организации или предпринимателя закон также не предусматривает. По нашему мнению, кроме руководителя целесообразно участие юриста и главного бухгалтера организации. В ряде случаев требуется привлечение специалиста, обладающего определенными знаниями налогового законодательства. В налоговую инспекцию на рас-

смотрение материалов дела необходимо взять документы, подтверждающие полномочия представителей налогоплательщика: протокол общего собрания участников (акционеров) или выписку из него — на руководителя и доверенности — на остальных участников.

Интересы налоговой инспекции при рассмотрении материалов проверки, как правило, представляют заместитель руководителя налоговой инспекции, начальник отдела выездных налоговых проверок, инспектор, проводивший проверку и подписавший акт, а также юрист.

В каждой налоговой инспекции установлена своя процедура рассмотрения возражений. В любом случае налогоплательщику следует настоять на том, чтобы рассмотрение материалов дела состоялось фактически.

Следует иметь в виду, что в случае неявки представителя налогоплательщика рассмотрение материалов проверки, как правило, проводится формально, т.е. только на бумаге. Составляется протокол, в котором указывается, что налогоплательщик не явился и рассмотрение прошло в его отсутствие. Поэтому если у налогоплательщика есть возражения по фактам, изложенным в акте, для того чтобы эти возражения были рассмотрены и восприняты, участие представителя проверяемого обязательно.

Задача представителя налогоплательщика, участвующего в рассмотрении материалов проверки, — обосновать свою позицию руководителю (заместителю руководителя) налоговой инспекции.

Кроме того, при рассмотрении материалов проверки у налогоплательщика есть возможность ознакомиться с материалами, которые ему не представлялись вместе с актом, — материалы встречных проверок контрагентов, протоколы допроса свидетелей, ответы на запросы и пр.

Налоговики обязаны ознакомить налогоплательщиков с этими материалами на основании п. 4 ст. 101 НК РФ с целью предоставления возможности полноценной защиты налогоплательщиком своих прав и законных интересов (постановление ФАС Уральского округа от 29 января 2009 г. № Ф09-10688/08-С2). Это следует и из положений ч. 2 ст. 24 Конституции РФ, согласно которым налоговые органы обязаны обеспечить лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, возможность ознакомиться с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Иными словами, при производстве дела в налоговых органах налогоплательщик «имеет право знать о появившихся у налогового органа претензиях, заявлять возражения против них, представлять доказательства незаконности или необоснованности принятого решения»¹.

¹ Пункт 2.4 определения Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О.

По результатам рассмотрения материалов дела составляется протокол. Если у представителей налогоплательщика имеются замечания к процедуре рассмотрения материалов проверки или к тексту протокола, нужно потребовать внести соответствующие изменения или самостоятельно сделать замечания в протоколе и только после этого его подписать. Не стоит ставить свою подпись на протоколе, если фактически материалы дела не рассматривались и налогоплательщик был лишен возможности озвучить свою позицию должностным лицам налогового органа.

! *Узелки на память:*

- если налогоплательщик не будет присутствовать при рассмотрении материалов налоговой проверки, то процедуру проведут формально;
- участие в рассмотрении материалов проверки дает налогоплательщику возможность ознакомиться с материалами, которые ему не представлялись вместе с актом;
- участие в рассмотрении материалов проверки дает налогоплательщику возможность знать позицию инспекции, что поможет основательнее подготовиться к обжалованию принятого решения.

? **Как использовать в своих интересах факт, что организацию не пригласили на рассмотрение материалов проверки**

В соответствии с п. 2 ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка.

Извещение о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки должно быть надлежащим. Судебная практика показывает, что под надлежащим извещением понимается:

- непосредственное извещение лица, уполномоченного по закону представлять организацию, либо направление извещения по надлежащему адресу;
- извещение таким способом, который оставляет после себя допустимое доказательство данного факта;
- извещение, обладающее свойством заблаговременности.

Порядок вручения ненормативных правовых актов, каковым является и указанное извещение, определен в письме ФНС России от 1 августа 2008 г. № ШТ-8-2/320[®]. В частности, в нем указано,

что налогоплательщики имеют право получать, наряду с другими документами, налоговые уведомления (подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Направляться такие документы должны:

- по месту нахождения организации;
- по месту нахождения обособленных подразделений организации;
- по месту учета организации по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом, в том числе по месту учета налогоплательщиков, отнесенных в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших.

Копии ненормативных актов налоговых органов могут быть вручены:

- законным представителям, сведения о которых содержатся в ЕГРН;
- уполномоченным представителям (в случае документального подтверждения их полномочий — доверенности, заверенной нотариусом).

В свою очередь направление ненормативных правовых актов по месту нахождения филиала (представительства) организации осуществляется теми налоговыми органами, в которых организация поставлена на учет по следующим основаниям:

- по месту нахождения филиала (представительства);
- по месту нахождения иных обособленных подразделений организации, относящихся к конкретному филиалу (представительству) организации;
- по месту нахождения принадлежащего организации недвижимого имущества и транспортных средств, относящихся к конкретному филиалу (представительству) организации.

В письме № ШТ-8-2/320⁹ особо отмечено, что направлять ненормативные правовые акты и иные документы по месту жительства уполномоченного представителя налогоплательщика не допускается.

Заблаговременное извещение предполагает такое извещение, которое позволяет налогоплательщику своевременно и в полной мере реализовать свое право на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки и характеризуется наличием достаточного времени для прибытия вовремя в обусловленное место для участия в рассмотрении.

О необходимости обеспечения заблаговременности извещения высказывался и КС РФ в определении от 12 июля 2006 г. № 267-О.

9 В целях защиты своих прав организации необходимо помнить о п. 14 ст. 101 НК РФ, согласно которому нарушение существенных усло-

вий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения).

Закон выделяет два существенных нарушения, которые являются безусловным основанием для отмены решения:

- необеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя;

- необеспечение возможности этого лица представить объяснения.

- Следует отметить, что обязанность извещения налогоплательщика не может ставиться в зависимость от представления налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки.

По данному вопросу сложилась обширная арбитражная практика.

Если суды приходят к выводу, что налогоплательщик о времени и месте рассмотрения извещен не был, это служит самостоятельным основанием для признания незаконным решения налогового органа. При этом суды используют следующие аргументы:

- у налогового органа отсутствуют доказательства извещения налогоплательщика (решения АС Алтайского края от 28 сентября 2007 г. по делу № А03-7557/07-14, Восточного районного суда г. Бийска Алтайского края от 19 марта 2008 г. по делу № 2-403/2007);

- документ, из которого следует, что налогоплательщика приглашали только для подписания решения (очевидно, для его вручения), не может быть признан доказательством надлежащего извещения (решения АС Республики Башкортостан от 22 мая 2008 г. по делу № А07-3448/2008-А-ГАР; от 28 января 2008 г. по делу № А07-17272/07-А-КИН, оставленное без изменений постановлением Восемнадцатого ААС от 3 апреля 2008 г. по делу № 18АП-1255/2008);

- документ организации почтовой связи с отметкой «адресат от получения отказывается» опровергается материалами дела и показаниями работников почтовой связи, из CD-диска с записью телефонного разговора не представляется возможным установить дату аудиозаписи разговора, и на какую дату и время налогоплательщик приглашался в налоговый орган (решение АС Республики Башкортостан от 17 января 2008 г. по делу № А07-14757/07-А-ГФ, оставленное без изменений постановлением Восемнадцатого ААС от 22 мая 2008 г. по делу № 18АП-1502/2008);

- извещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки было вручено (отправлено почтой) адресату после принятия итогового решения по делу (решения

АС Сахалинской области от 29 января 2008 г. по делу № А59-2853/07-С24, АС Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 12 июля 2007 г. по делу № А56-2255/2007, оставленное без изменения постановлением Тринадцатого ААС от 10 октября 2007 г.);

- налогоплательщик о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки был извещен по телефону (телефонограммой), документы, подтверждающие надлежащее извещение, отсутствуют; при этом суд отметил, что допустимыми доказательствами факта вручения извещения налогоплательщику являются документы, обеспечивающие надежную фиксацию данного факта (лично под расписку или заказным письмом (очевидно, с уведомлением о вручении)) (решение АС Томской области от 9 июня 2008 г. по делу № А67-528/08, постановление Пятнадцатого ААС от 30 апреля 2008 г. по делу № А53-720/2007-С5-22, отменившее решение АС Ростовской области от 7 марта 2008 г., решение АС Читинской области от 15 ноября 2007 г. по делу № А78-4579/2007-С3-8/204);

- извещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов выездной проверки было помещено в текст акта налоговой проверки, однако фактически рассмотрение проведено в другой день (вывод суда сделан по дате итогового решения), что квалифицировано как отсутствие извещения надлежащим образом (решение АС Карачаево-Черкесской Республики от 26 февраля 2008 г. по делу № А25-1555/07-5);

- наличие подписи представителя налогоплательщика на акте и решении о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля само по себе не свидетельствует о надлежащем извещении лица, в отношении которого проводилась проверка, о времени и месте рассмотрения ее материалов, так как эти подписи учинены в подтверждение фактов получения указанных акта и решения (решение АС Владимирской области от 21 сентября 2007 г. по делу № А11-5071/2007-К2-19/276, оставленное без изменений постановлением ФАС Волго-Вятского округа от 5 февраля 2008 г.).

Выводы нижестоящих судов соответствуют позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, изложенной в определении от 9 сентября 2008 г. № 11525/08, постановлениях Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 12566/07, от 12 февраля 2008 г. № 12566/07.

Основанием для отмены решения налогового органа также считается тот факт, что извещение налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки было вручено не уполномоченному лицу, а именно направлено:

- без отметки в уведомлении о вручении, что корреспонденция вручена лицу, действующему по доверенности, при этом суд сослался

на постановление № 12566/07 (решения АС Ростовской области от 3 июня 2008 г. по делу № А53-4104/2007-С6-27, АС Томской области от 11 апреля 2008 г. по делу № А67-217/08);

- не в адрес руководителя организации, указанного в ЕГРЮЛ (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10 июня 2008 г. по делу № А53-20473/2007-С6-23; решение АС Приморского края от 23 ноября 2007 г. по делу № А51-8348/2007-30-191, оставленное без изменений постановлением ФАС Дальневосточного округа от 13 марта 2008 г. № Ф08-3255/2008 по делу № Ф03-А51/08-2/417);

- не в адрес председателя ликвидационной комиссии (по результатам выездной проверки в связи с ликвидацией общества) (решение АС Ростовской области от 13 декабря 2007 г. по делу № А53-13091/2007-С5-23, которое отменено и постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 7 апреля 2008 г. направлено на новое рассмотрение в части рассмотрения по существу);

- главному бухгалтеру, не имеющему доверенности (решение АС Республики Дагестан от 18 апреля 2008 г. по делу № А15-216/2008);

- лицу, которое хоть и имеет доверенность, но из прописанных в ней полномочий не имеет право получать от налогового органа документы, связанные с проведением проверок (постановление Пятнадцатого ААС от 12 мая 2008 г. по делу № 15АП-2331/2008).

❶ Узелок на память:

- если организацию не уведомили о времени и месте рассмотрения материалов проверки или извещение вручили не надлежащему лицу, то это является основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по результатам проверки.

❷ Что такое «дополнительные контрольные мероприятия»

Если в ходе рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа сочтет, что доказательств недостаточно, он может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п.6 ст. 101 НК РФ). Форма Решения утверждена приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338® (приложение 22).

Обратите внимание: в решении о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля должны быть указаны:

- обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий;
- срок (не более 1 месяца);
- конкретные формы мероприятий.

Дополнительные мероприятия могут проводиться в 4 формах:

- истребование документов у проверяемого лица;
- истребование документов у контрагентов и иных лиц;
- допрос свидетеля;
- проведение экспертизы.

Другие контрольные мероприятия — осмотр помещений, инвентаризацию имущества налоговый орган в рамках дополнительных мероприятий проводить не имеет право. Кроме того, проведение дополнительных мероприятий не предоставляет проверяющим право доступа на территорию налогоплательщика, предусмотренное ст. 91 НК РФ.

Решение о проведении дополнительных мероприятий не может являться актом, завершающим процедуру рассмотрения материалов проверки. Это промежуточное решение.

Налоговый кодекс РФ не предусматривает необходимости составления отдельного акта или справки по результатам проведения дополнительных мероприятий, как правило, это должно оформляться приложениями к ранее составленному акту, что в совокупности и будет составлять материалы проверки. Если же по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля будет составлен итоговый документ, налогоплательщик имеет все права на ознакомление с ним. Кроме того, материалы дополнительных мероприятий налогового контроля должны быть приложены к акту проверки, в противном случае нарушаются права налогоплательщика, закрепленные в подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ (право на получение копий акта налоговой проверки), что может выступить основанием для признания решения о привлечении к ответственности недействительным на основании п. 6 ст. 101 НК РФ.

В любом случае в результате дополнительных мероприятий положение налогоплательщика не должно ухудшаться, т.е. не могут вдруг возникнуть новые недоимки или новые эпизоды нарушений, т.к. дополнительные мероприятия проводятся в результате возражений налогоплательщика и по своему смыслу и названию могут только дополнять тот материал, который уже был собран и обработан проверяющими в рамках процедуры налоговой проверки. Выходить за эти рамки неправомерно.

Также необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ устанавливает срок для проведения дополнительных мероприятий — один месяц. В этой связи проведение дополнительных мероприятий в срок более одного месяца после рассмотрения материалов проверки является основанием для признания недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности по п. 6 ст. 101 НК РФ.

Значительная доля судебных решений, которыми отменены решения налоговых органов по результатам проверок по основаниям, указанным в п. 14 ст. 101 НК РФ, посвящена рассмотрению ситуаций, когда лицо, в отношении которого проводилась проверка, не извещалось о времени и месте рассмотрения ее материалов после проведения предусмотренных п. 6 ст. 101 НК РФ дополнительных мероприятий налогового контроля.

Особое значение по данному вопросу имеет постановление Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. № 12566/07, которое является прецедентным.

На уровне судов первой инстанции такая практика сформировалась задолго до решения ВАС РФ. Суды в своих решениях приходят к выводу, что после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля налогоплательщик должен быть извещен о времени и месте рассмотрения материалов проверки, так как неотъемлемой частью материалов проверки являются результаты дополнительных мероприятий налогового контроля. При этом суды ссылаются на разъяснение КС РФ (определение от 12 июля 2006 г. № 267-О), согласно которому право каждого на защиту своих прав и свобод всеми незапрещенными способами, закрепленное в ст. 45 Конституции РФ, предполагает наличие гарантий, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и в иных случаях привлечения к юридической ответственности. Применительно к налоговой ответственности одной из таких гарантий является вытекающее из ч. 2 ст. 24 Конституции РФ право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинение.

Солидарен с мнением судов и Минфин России, в письме от 25 июля 2007 г. N 03-02-07/1-346 была сформулирована следующая позиция: «...налоговыми органами должно быть обеспечено в установленном порядке участие налогоплательщика, в отношении которого проводилась налоговая проверка (лично и (или) через его представителя), в процессе рассмотрения материалов проверки, включая материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля».

Данная позиция учитывается судами при вынесении решения об отмене решения налогового органа.

Следует отметить, что подобные решения с данной аргументацией присутствуют у судов практически всех субъектов РФ (постановление Пятнадцатого ААС от 7 мая 2008 г. по делу № 15АП-2077/2008; решения АС Красноярского края от 16 мая 2008 г. по делу № А33-358/2008, АС Иркутской области от 14 апреля 2008 г. по делу № А19-4105/07-41, АС Ставропольского края от 12 января 2008 г. по делу № А63-5846/2007-С4-30, АС Краснодарского края от 5 декабря 2007 г. по делу № А-32-12294/2007-3/245 и др.).



Узелки на память:

- дополнительные мероприятия назначаются специальным при рассмотрении материалов проверки решением руководителя налогового органа на срок не более месяца;
- к дополнительным мероприятиям налогового контроля относятся только истребование документов у проверяемого лица, истребование документов у контрагентов и иных лиц, допрос свидетеля и проведение экспертизы;
- по результатам дополнительных мероприятий составление отдельного документа (акта, справки) не обязательно;
- по окончании дополнительных мероприятий обязательно должно пройти еще одно рассмотрение материалов проверки с учетом дополнительных мероприятий в присутствии налогоплательщика.



Какие решения могут быть приняты

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение (п.7 ст.101 НК РФ):

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

Форма решений утверждена приказом Федеральной налоговой службы от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338[®] (**приложение 23**).

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения

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

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

Решение налоговых органов, принятое по результатам проверок, является ненормативным правовым актом, который можно обжаловать.

❓ В какой срок решение должно быть вручено

До 1 января 2009 г. НК РФ не был установлен срок, в течение которого налогоплательщику должно быть вручено решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В связи с этим на практике часто встречались случаи, когда копия решения налогового органа о привлечении к ответственности не вручалась налогоплательщику или вручалась с большим опозданием, что нарушало право налогоплательщика, установленное подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ.

Так, например, в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 20 января 2005 г. № Ф04-9437/2004(7690-А27-29), ФАС Северо-Кавказского округа от 14 апреля 2003 г. № Ф08-1138/2003-423А указано на неправомерное несоблюдение налоговыми органами требований ст. 101 НК РФ, выразившееся в отсутствии вручения налогоплательщику копии решения о привлечении к ответственности.

В соответствии с п. 11 ст. 1 Федерального закона от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ абз. 1 п. 9 ст. 101 НК РФ дополнен предложением, устанавливающим, что решение о привлечении к ответственности

за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения.

Согласно п. 1 ст. 9 Закона № 224-ФЗ, данная поправка вступила в силу с 1 января 2009 г.

Исходя из изложенного, с 1 января 2009 г. НК РФ предусмотрен срок, в течение которого налогоплательщику должно быть вручено решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения — пять рабочих дней с даты принятия.

❶ **Узелок на память:**

- срок вручения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения — пять рабочих дней с даты принятия.

❷ **Может ли инспекция отправить решение по почте**

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вручается лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения (п. 13 ст. 101 НК РФ). Такое решение вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения (п. 9 ст. 101 НК РФ).

До вступления решения о привлечении к ответственности в законную силу налогоплательщик может его обжаловать в апелляционном порядке (п. 2 ст. 101.2 НК РФ). В этом случае оно вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом (п. 9 ст. 101 НК РФ). Такое решение может быть обжаловано и в судебном порядке, но в отношении правоотношений, возникающих с 1 января 2009 г., — только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе. И трехмесячный срок на обжалование в арбитражном суде начинает течь с того момента, когда налогоплательщику стало известно о вступлении этого решения в силу (п. 5 ст. 101.2 НК РФ, п. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ, п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ).

Таким образом, исчислить сроки для обжалования решения налогового органа можно, только предварительно определив момент его вручения.

Налоговый кодекс РФ не конкретизирует, в чем состоит иной способ передачи решения. По мнению Минфина России, содержащемуся в письме от 2 июня 2008 г. № 03-02-08-12, иной способ — это отправка решения по почте заказным письмом. При этом решение налогового органа считается врученным по истечении 6 дней со дня направления заказного письма либо на 6-й день с даты отправки заказного письма. Если до налогоплательщика это письмо не дошло, например, по вине почты, то он все равно считается ознакомленным с решением. То есть по истечении этого срока с даты отправки письма начнут отсчитываться сроки для обжалования решения о привлечении к налоговой ответственности независимо от того, получено оно налогоплательщиком или нет.

Однако, по мнению автора, «правило шести дней» для решения по результатам налоговой проверки не действует. В случае уклонения от получения решения налогового органа по результатам проведения контрольного мероприятия оно, конечно же, может быть отправлено заказным письмом, но не будет считаться полученным на шестой день с даты отправки. Дата получения письма определяется в данной ситуации по дате, указанной в уведомлении о вручении. Таким образом днем получения копии решения о привлечении к ответственности должна считаться реальная, а не предполагаемая дата, и срок для обжалования решения налогового органа должен отсчитываться с того дня, когда организация действительно получила указанное решение. Аналогичное мнение изложено в постановлении ФАС Уральского округа от 18 июня 2008 г. № Ф09-4395/08-СЗ.

Минфин России в 2009 г. также изменил свое мнение и в письме от 15 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-185 указал:

«Копии решений налоговых органов, указанных в п. 13 ст. 101 Кодекса, вручаются лицу, в отношении которого вынесено соответствующее решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения такого решения.

Поскольку Кодексом не определена дата вручения копий указанных решений в случае их направления по почте, полагаем, что дата вручения налогоплательщику копии такого решения определяется на основании документа, свидетельствующего о получении налогоплательщиком соответствующего почтового отправления (уведомления о вручении)».

Обратите внимание:

Если вы получили решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения простым заказным письмом без уведомления о вручении, фиксируйте дату его отправки и получения в своих журналах входящей корреспонденции либо по штемпелю на конверте, либо по дате на почтовом извещении. Конверт следует сохранить.

По мнению автора, если налоговый орган отправит решение по почте без обоснования того, что налогоплательщик уклоняется от его получения, то скорее всего будет нарушено положение абз. 1 п. 9 ст. 101 НК РФ, которое обязывает вручить решение в течение пяти рабочих дней с даты принятия.

Например: Рассмотрение материалов проверки состоялось 5 августа 2009 г., по результатам рассмотрения принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Дата принятия данного решения — 5 августа 2009 г. Оно должно быть вручено налогоплательщику до 12 августа включительно. Если оно будет отправлено по почте 12 августа 2009 г., то, на мой взгляд, налоговый орган при этом нарушил п. 9 ст. 101 НК РФ.

❓ Какие ошибки в решении послужат основанием для его отмены

Согласно п. 14 ст. 101 НК РФ, несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Налоговым кодексом РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

К таким основаниям отнесены нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. К существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Помимо указанного законодатель отметил, что вынесенное решение может быть отменено и при иных нарушениях процедуры рассмотрения материалов проверки, если данные нарушения привели или могли привести к принятию неправомерного решения. По смыслу

данной нормы степень серьезности нарушения требований к процедуре рассмотрения материалов проверки должностными лицами налогового органа может быть установлена либо вышестоящим налоговым органом, либо судом. При этом данные органы должны руководствоваться требованиями к процедуре рассмотрения материалов проверки, закрепленными в п. 3–6 ст. 101 НК РФ, а также конкретными условиями дела.

Законодатель, за исключением двух определенных оснований отмены решения налогового органа, указал лишь на возможность отмены решения по каким-либо иным основаниям. Это означает, что суд и вышестоящий налоговый орган при разрешении спорных ситуаций будут руководствоваться конкретными обстоятельствами дела. Решение налогового органа будет отменено только в том случае, если при его принятии должностные лица налогового органа допустили такие нарушения процедуры рассмотрения материалов проверки, которые исключают принятие обоснованного и законного решения. Тем самым велика вероятность, что судебная практика по данному вопросу останется прежней, т.е. суды будут трактовать идентичные нарушения налоговых органов в разных ситуациях по-разному, объясняя это конкретными обстоятельствами данного дела.

Суды весьма лояльно оценивают целый ряд процессуальных нарушений, допускаемых проверяющими при проведении проверок. К примеру, сам по себе факт несоблюдения требований к продолжительности проверки, как следует из решения АС г. Москвы от 1 февраля 2008 г. по делу № А40-62220/07-117-373, не является достаточным основанием, чтобы признать недействительным решение, принятое по результатам такой проверки.

По-разному относятся суды к таким ошибкам в решении, как указание ненадлежащей статьи Налогового кодекса РФ, по которой налогоплательщик привлекается к ответственности. ФАС Поволжского округа в постановлении от 19 апреля 2007 г. № А55-14761/2006 и ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 14 ноября 2007 г. № Ф08-7548/07-2513А, отменяя решение налогового органа, пришли к выводу, что указание в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа ненадлежащей статьи Налогового кодекса РФ, по которой общество привлекается к ответственности, не может быть признано ошибкой или опечаткой. Судебные органы не могут подменять функции налогового органа в части привлечения к налоговой ответственности, суду не принадлежит право переквалификации налогового правонарушения. В то же время ФАС Северо-Кавказского

округа в постановлении от 12 мая 2003 г. № Ф08-1269/2003-553А пришел к выводу, что техническая ошибка в решении налогового органа, выразившаяся в указании неверного пункта номера статьи Налогового кодекса РФ, не может повлечь отмену решения, поскольку изложенная в мотивировочной части решения объективная сторона налогового правонарушения позволяет определить правильную норму.

Исходя из практики, основанием для признания решения налогового органа о привлечении к ответственности на основании п. 8 ст. 101 НК РФ могут быть:

— неуказание сути и признаков налогового правонарушения, а также неуказание конкретной нормы (пункта статьи), на основании которой налогоплательщик привлекается к ответственности;

— неправильное указание наименования (в части организационно-правовой формы) организации-налогоплательщика и его ИНН, что не позволяет его идентифицировать и признать виновным;

— в решении налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности отсутствуют доводы, приводимые им в свою защиту и результаты проверки этих доводов;

— факсимильное воспроизведение подписи заместителя руководителя налогового органа в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности и требовании об уплате штрафа;

— подписание решения о привлечении лица к ответственности лицом, не рассматривавшим материалы проверки;

— составление акта проверки и принятие решения о привлечении к налоговой ответственности одним числом.

Но при обжаловании таких решений суды будут оценивать конкретные обстоятельства дела для установления того, повлияли ли допущенные нарушения на принятие обоснованного и законного решения.

❗ **Узелок на память:**

- ошибки и неточности в решении, как правило, не признаются судами как основное и самостоятельное основание для его отмены. Решение может быть отменено, если эти нарушения привели к принятию необоснованного и незаконного решения.

❓ **Что может предпринять инспекция после принятия решения**

После принятия решения о привлечении к налоговой ответственности, если есть достаточные основания полагать, что непри-

нятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в нем, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принять решение об обеспечительных мерах. Это решение вступает в силу со дня его принятия и действует до исполнения решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или отказе в привлечении к данной ответственности, либо до отмены принятого решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Форма решения о принятии обеспечительных мер не установлена. Приказом ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-19/825[®] (далее — приказ № САЭ-3-19/825[®]) утверждены формы документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему РФ.

Так, в Приложении 4 к приказу № САЭ-3-19/825[®] приведена форма решения о приостановлении операций налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента по его счетам в банке. А форма решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке приведена в Приложении 5 к данному приказу.

В соответствии с п. 13 ст. 101 НК РФ копия решения о принятии обеспечительных мер и копия решения об их отмене должны быть вручены лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или переданы иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения. Следует обратить внимание на то, что законодатель не предусматривает возможность считать полученным такое решение, направленное по почте заказным письмом, на шестой день считая с даты отправки заказного письма (как это предусмотрено, например, в п. 5 ст. 100 НК РФ для случаев направления акта налоговой проверки при уклонении от его получения).

В соответствии с п. 10 ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о применении следующих обеспечительных мер.

1. Запретить отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, запрет налагается последовательно в отношении:

- недвижимого имущества;
- транспортных средств, ценных бумаг;

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

— готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2. Приостановить операции по счетам в банке.

Приостановление операций по счетам в банке, в порядке принятия обеспечительных мер, может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

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

Понятие банковской гарантии как способа обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств определено в ст. 368 ч. 1 ГК РФ: в силу банковской гарантии банк, иное кредитное учреждение или страховая организация (гарант) дают по просьбе другого лица (принципала) письменное обязательство уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования о ее уплате.

В пункте 12 ст. 101 НК РФ установлено, что при предоставлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему РФ на основании решения о привлечении к ответственности

за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в таком привлечении, банковской гарантии банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене предусмотренных данным пунктом обеспечительных мер:

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

В целях обложения налогом на прибыль организаций в соответствии с п. 3 ст. 280 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ ценные бумаги признаются обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

— если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;

— если информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

— если по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

При этом определено, что под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг).

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем (п. 2 ст. 73 НК РФ). Причем залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо;

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

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней (п. 2 ст. 74 НК РФ). При этом поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

Следует отметить, что обеспечительные меры применяются налоговыми органами редко, в основном используется решение о приостановлении операций по счетам в банке. Крайне редко применяется запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Налоговые органы иногда допускают нарушения порядка принятия обеспечительных мер, т.е. очередность мер. Так, приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По истечении десяти рабочих дней после даты получения налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности оно вступает в силу.

Если в течении этого десятидневного срока налогоплательщик обжаловал решение в вышестоящий налоговый орган, то решение вступит в силу после принятия решения по жалобе вышестоящим налоговым органом, т.е. как минимум через месяц.

После вступления в силу решения налоговых органов этому лицу направляется требование об уплате соответствующих сумм в порядке и в сроки, установленные ст. 69 и 101.3 НК РФ.

Отсутствие в требовании об уплате налога (сбора), пеней и штрафа обязательных реквизитов может послужить поводом для его оспаривания налогоплательщиком. При этом необходимо учитывать, что несоответствие вышеуказанного требования по форме и содержанию нормам Налогового кодекса РФ само по себе еще не является безусловным основанием для признания его недействительным. Иными словами, вышестоящий налоговый орган или суд, рассматривающий жалобу налогоплательщика, должен оценить характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность направленного налогоплательщику требования (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17 января 2007 г. № Ф04-8772/2006 (29893-А46-33) по делу № А46-3277/2006).

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

Требование может быть передано руководителю организации (его законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Вручение требования главному бухгалтеру организации также признается надлежащим способом вручения данного документа налогоплательщику (плательщику сборов, налогового агента) (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 августа 2006 г. по делу № А43-5201/2006-30-170).

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

В соответствии с п. 1 ст. 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.



Узелки на память:

- обеспечительные меры применяются только в той очередности, которая предусмотрена п. 10 ст. 101 НК РФ;
- для того чтобы отсрочить взыскание доначисленных по результатам проверки налогов, штрафов и пеней, необходимо отправить в вышестоящий налоговый орган апелляционную жалобу.

ЧТО ВАЖНО ЗНАТЬ О ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ И ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕРОК

1. Выездная проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика.
2. Для оценки риска назначения выездной проверки необходимо учитывать критерии, отраженные в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок.
3. Исходя из существующей системы планирования выездных проверок, можно утверждать: если назначена выездная проверка, значит, у инспекции есть подозрения о нарушении налогоплательщиком законодательства.
4. Для того чтобы проверка прошла с меньшими потерями, необходимо к ней подготовиться заранее и выработать правильную линию поведения.
5. Решение о проведении выездной проверки должно быть принято по установленной форме.
6. Отсутствие хотя бы одного обязательного реквизита в решении является для налогоплательщика основанием для недопущения проверяющих к проведению проверки.
7. Налогоплательщик имеет право на получение копии решения налогового органа о проведении выездной проверки (постановление ФАС Центрального округа от 7 мая 2007 г. № А64-5197/06-19).
8. Если проверка была продлена, вносились изменения в состав проверяющей группы или другие изменения в реквизитах, налоговая инспекция должна выносить решение о внесении изменений.
9. Проверяемый период по разным налогам даже в рамках одной проверки может быть разным.
10. Невключение в решение о назначении выездной проверки конкретного вида налога влечет отсутствие права у должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, проверять правильность и своевременность уплаты данного налога.
11. Повторно проверить один и тот же налог за тот же период налоговые органы вправе только в двух случаях:
 - а) при назначении повторной выездной налоговой проверки;
 - б) при назначении выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

12. Проводить выездную проверку вправе только те сотрудники налогового органа, которые специально для этого выделены руководством налоговой инспекции и указаны в решении. Допуск проверяющих на территорию налогоплательщика осуществляется только при предъявлении служебных удостоверений и при условии, что их инициалы указаны в решении.
13. Принимает решение о проверке филиала та инспекция, в которой состоит на учете головное предприятие. Самостоятельные проверки филиалов и представительств налогоплательщика могут быть проведены по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты только региональных и (или) местных налогов на основании решения инспекции, в которую по этим налогам отчитывается подразделение.
14. Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться только в двух случаях:
 - а) проверка проводится вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
 - б) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.
15. Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было обнаружено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (абз. 7 п. 10 ст. 89 НК РФ).
16. Должностных лиц налоговых и иных органов, инициалы которых не указаны в решении о назначении проверки, на территорию можно не допускать.
17. Если у налогоплательщика нет возможности предоставить в распоряжение инспекторов необходимое для проверки помещение, проверка может проводиться в налоговой инспекции.
18. Законом не определен точный перечень информации, которую налогоплательщик должен представить проверяющим.
19. Запрашиваемые проверяющими документы должны иметь прямое отношение к налоговой проверке, в противном случае все

действия налоговиков в этом направлении могут быть признаны незаконными.

20. Истребуемые документы представляются в виде копий, заверенных проверяемым лицом. С подлинниками инспектор только знакомится.
21. Исполнять необходимо только письменные требования о представлении документов.
22. Требование налогового органа о представлении документов должно содержать конкретное количество запрашиваемых документов и их реквизиты.
23. При передаче копий документов, которые были запрошены проверяющими, необходимо составить опись.
24. Десятидневный срок, предусмотренный для представления документов, можно продлить.
25. Не следует отдавать оригиналы документов налоговому инспектору «на вынос», если вы создали все условия для проведения проверки у вас в офисе.
26. В ходе выездной проверки может изменяться состав проверяющих — замена или расширение состава.
27. Об изменении обязательно должно быть указано в специальном решении.
28. «Миграция» налогоплательщика в ходе проверки не изменит состав проверяющих, их может стать только больше.
29. Максимальный срок приостановления проверки — 6 месяцев, а при ожидании ответов от иностранных государств — 9 месяцев.
30. Выездная налоговая проверка приостанавливается и возобновляется с даты, указанной в решении налогового органа.
31. Во время приостановления проверки инспекторы могут проводить любые контрольные мероприятия, которые могут проходить не на территории или помещении налогоплательщика (например, допросы свидетелей, экспертиза).
32. Во время приостановления проверки запрашивать у проверяемого налогоплательщика документы и информацию налоговика не вправе. Но если требование было вручено налогоплательщику до даты приостановления — то документ следует представить.
33. При отказе налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении выездной налоговой проверки документов или их непредставление в установленные сроки налоговый орган может изымать копии документов, а если у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники доку-

- ментов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, то могут быть изъяты подлинники документов.
34. Для производства выемки документов необходимо:
 - мотивированное постановление, утвержденное руководителем налогового органа;
 - обязательное присутствие представителя налогоплательщика и понятых;
 - составление протокола и описи.
 35. При изъятии подлинников налогоплательщику должны быть представлены копии всех документов в течение пяти дней.
 36. Для проведения осмотра не предусмотрено оформление специального решения или постановления.
 37. Осматривать жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц налоговые органы не имеют право.
 38. Осмотр проводится в присутствии понятых.
 39. Для проведения инвентаризации предусмотрено оформление специального распоряжения. В перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.
 40. В инвентаризации участвуют материально ответственные лица и работники бухгалтерии.
 41. Свидетель вправе отказаться от показаний:
 - против себя самого или близких родственников;
 - по уважительной причине, например по болезни.
 42. Свидетельские показания не могут быть единственным доказательством совершения налогового правонарушения, необходимо наличие достаточной совокупности доказательств, подтверждающих это.
 43. Свидетельские показания могут выступать доказательствами в налоговом споре, если получены сотрудниками налогового органа в рамках контрольных мероприятий.
 44. Если при оформлении показаний свидетелей налоговой инспекцией будут нарушены положения ст. 90 НК РФ, то они не могут являться доказательством совершения налогового правонарушения.
 45. В основу решения налогового органа может быть положен только результат экспертизы, назначенной и проведенной в определенном порядке, т.е. экспертиза должна быть назначена именно постановлением должностного лица инспекции и проведена именно в рамках налогового контроля, при условии соблюдения требований, установленных ст. 95 НК РФ.

46. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки, а не следующего за ним дня.
47. На продолжительность срока проверки не влияет:
 - наличие у проверяемого налогоплательщика филиалов и представительств;
 - время фактического нахождения проверяющих на территории (в помещении) налогоплательщика;
 - время представления запрошенных у налогоплательщика документов.
48. Максимальный срок проведения выездной проверки с учетом продления и приостановления — 1 год, а при необходимости получения информации от иностранных государственных органов — 1 год 3 месяца.
49. Решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России или Управления ФНС России по субъекту РФ.
50. Датой окончания выездной налоговой проверки является дата составления проверяющими справки о проведенной проверке.
51. Акт выездной налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику в срок не позднее двух месяцев и пяти рабочих дней со дня, следующего за днем составления справки об окончании проверки.
52. Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей — водной, описательной и итоговой.
53. Все нарушения налогового законодательства, указанные в акте, должны содержать ссылки на подтверждающие их документы и на положения Налогового кодекса РФ, которые были нарушены. Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах.
54. Уклонение от получения акта проверки имеет негативные последствия в первую очередь для налогоплательщиков. Подпись представителя налогоплательщика о получении акта не свидетельствует о его согласии с его содержанием.
55. Если при составлении акта проверки налоговиками нарушены положения Налогового кодекса РФ, решение, принятое на его основании, может быть признано судом незаконным.
56. Возражения по акту проверки представляются в инспекцию в письменном виде с приложением подтверждающих их документов не позднее 15 рабочих дней со дня вручения вам акта проверки.

57. Пропуск срока, установленного для представления возражений по акту проверки, не является основанием для отказа налоговым органом в их принятии и рассмотрении. Возражения могут быть изложены устно при рассмотрении материалов проверки.
58. При подготовке текста возражений нужно исходить из приоритета содержания над формой. Все доводы налогоплательщика должны быть изложены четко, ясно и по возможности кратко. Аргументировать свои доводы налогоплательщик может с помощью документов, разъясняющих писем налоговых органов и Минфина России и решений судов по аналогичным вопросам.
59. К возражениям могут быть приложены первичные учетные документы, расчеты, нормативные акты, документы контрагентов и прочие документы. Все эти документы налогоплательщики предоставляют в виде заверенных копий.
60. В течение 10 рабочих дней с момента истечения 15-дневного срока представления возражений должно быть принято решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Указанный 10-дневный срок может быть продлен решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, но не более чем на 1 месяц.
61. Если налогоплательщик не будет присутствовать при рассмотрении материалов налоговой проверки, то его возражения скорее всего не будут восприняты, и у него не будет возможности ознакомиться с материалами проверки.
62. Если вас не уведомили о времени и месте рассмотрения материалов проверки или извещение вручили не надлежащему лицу, то это является основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по результатам проверки.
63. Дополнительные мероприятия назначаются специальным при рассмотрении материалов проверки решением руководителя налогового органа на срок не более месяца.
64. К дополнительным мероприятиям налогового контроля относятся только истребование документов у проверяемого лица, истребование документов у контрагентов и иных лиц, допрос свидетеля и проведение экспертизы.
65. По результатам дополнительных мероприятий составление отдельного документа (акта, справки) не обязательно.
66. По окончании дополнительных мероприятий обязательно должно пройти еще одно рассмотрение материалов проверки

с учетом дополнительных мероприятий в присутствии налогоплательщика.

67. По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение (п. 7 ст. 101 НК РФ):
 - о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
 - об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.
68. Срок вручения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения — пять рабочих дней с даты принятия.
69. Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вручается лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения.
70. В случае направления решения по почте дата вручения налогоплательщику копии такого решения определяется на основании документа, свидетельствующего о получении налогоплательщиком соответствующего почтового отправления (уведомления о вручении).
71. Ошибки и неточности в решении, как правило, не признаются судами как основное и самостоятельное основание для его отмены. Решение может быть отменено, если эти нарушения привели к принятию необоснованного и незаконного решения.
72. После принятия решения о привлечении к налоговой ответственности, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в нем, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принять решение об обеспечительных мерах.
73. Обеспечительные меры применяются только в той очередности, которая предусмотрена п. 10 ст. 101 НК РФ.
74. Для того чтобы отсрочить взыскание доначисленных по результатам проверки налогов, штрафов и пеней, необходимо отправить в вышестоящий налоговый орган апелляционную жалобу.

ОБЖАЛОВАНИЕ РЕШЕНИЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕРОК

Статьи 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика или налогового агента на обжалование акта налогового органа, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика (налогового агента), такие акты, действия (бездействие) нарушают его права, затрагивают законные интересы, незаконно возлагают какую-либо обязанность.

Решения налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и в суд.

При обжаловании решений по результатам налоговых проверок используется специальный порядок, установленный ст. 101.2 НК РФ. Общие положения об обжаловании (ст. 139–141 НК РФ) применяются к данной процедуре с учетом норм этой статьи. Приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290 утвержден Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке.

3.1. Досудебное обжалование

В соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ с 1 января 2009 г. установлен обязательный претензионный (досудебный) порядок урегулирования спора между налогоплательщиком (налоговым агентом) и налоговым органом (его еще называют административным). Решение налогового органа по результатам выездной или камеральной налоговой проверки может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Если организация или индивидуальный предприниматель обратится с заявлением об оспаривании решения налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки, непосредственно в арбитражный суд, такое заявление судьи оставят без рассмотрения. Они укажут, что истцом (заявителем) не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком в соответствии с ч. 2 ст. 148 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

Порядок и условия обжалования решения налогового органа различаются в зависимости от того, вступило это решение в силу или нет.



Что такое апелляционная жалоба

Если в вышестоящем налоговом органе обжалуется решение, не вступившее в законную силу, то жалоба является апелляционной.

Апелляционной жалобой в системе административного обжалования решения, принятого налоговым органом по итогам налоговой проверки, можно назвать письменный документ, удостоверенный подписью руководителя и печатью (при наличии последней), в котором по существу опровергается позиция налогового органа, изложенная в принятом им решении, и излагается просьба, обращенная к вышестоящему налоговому органу, отменить решение налогового органа, проводившего проверку.

Апелляционная жалоба, согласно п. 2 ст. 139 НК РФ, подается до момента вступления в силу обжалуемого решения. Необходимо помнить, что в соответствии с п. 9 ст. 101 НК РФ такое решение вступает в силу по истечении 10 рабочих дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено. Значит, подать апелляционную жалобу нужно в течение этого срока.

Апелляция на решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган (п. 3 ст. 139 НК РФ).

Изменение такого порядка и подача апелляционной жалобы непосредственно в вышестоящий орган будет считаться нарушением порядка апелляционного обжалования (письмо Минфина России от 27 июля 2007 г. № 03-02-07/1-350).

Сущность апелляционного разбирательства состоит в том, что вышестоящий орган пересматривает по существу все материалы дела о налоговом правонарушении.

Следует отметить, что подача апелляционной жалобы автоматически продлевает момент вступления решения в силу. Налогоплательщику нет необходимости ходатайствовать в апелляционной жалобе о его приостановлении.



Всегда ли апелляционная жалоба будет рассмотрена?

Есть случаи, когда поданная жалоба будет оставлена без рассмотрения. Это обязательно произойдет, если:

- пропущен срок подачи жалобы, установленный ст. 139 НК РФ;
- нет указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- жалоба подана лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. 26, 27, 28 и 29 НК РФ);

- есть документально подтвержденная информация о том, что жалоба принята к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);

- налоговому органу стало известно о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

О невозможности рассмотреть жалобу заявителя извещают в 10-дневный срок со дня ее получения налоговой инспекцией. Однако если срок обжалования не пропущен, то возможна повторная подача жалобы.

Если нет возможности в срок подготовить доказательства своей правоты, то апелляционную жалобу все равно стоит подать. Это отсрочит вступление решения в силу: оно начнет действовать только со дня, когда вышестоящий налоговый орган утвердит его. До этого момента с вас не смогут взыскать доначисленные налоги и штрафы, хотя могут применить обеспечительные меры. Но за время рассмотрения апелляции (от 1 до 1,5 месяцев) можно более основательно подготовиться к судебному спору.

❶ Узелки на память:

- апелляционная жалоба — это документ, который по существу опровергает позицию налогового органа, изложенную в принятом им решении, не вступившем в силу. В ней излагается просьба об отмене решения налогового органа, проводившего проверку;
- апелляционная жалоба подается в налоговый орган, принявший спорное решение, но адресована вышестоящему налоговому органу;
- срок подачи апелляции — 10 рабочих дней с момента получения решения по результатам проверки;
- если нет возможности в срок подготовить доказательства своей правоты, то апелляционную жалобу все равно стоит подать.

❷ Что делать, если срок для апелляционной жалобы пропущен

Если жалоба на решение о привлечении к налоговой ответственности не была подана в течение 10 дней, то такое решение вступает в силу на 11-й день и налоговый орган начинает предпринимать все установленные Налоговым кодексом РФ меры по его исполнению.

В соответствии с п. 3 ст. 101.2 НК РФ вступившее в силу решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой про-

верки, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть обжаловано в вышестоящем налоговом органе. Однако данная жалоба будет уже не апелляционной, а обычной жалобой на уже вступившее в силу решение налогового органа.

• По общему правилу, содержащемуся в п. 1 ст. 141 НК РФ, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

Однако в п. 4 указанной статьи предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения по ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа (п. 3 ст. 138 НК РФ).

О возможности приостановления актов налоговых органов и действий их должностных лиц в случае их обжалования в вышестоящий налоговый орган говорится и в п. 2 ст. 141 НК РФ.

С Для приостановления исполнения решения налогового органа, обжалуемого в вышестоящий налоговый орган, организации необходимо подать в этот орган помимо жалобы заявление о приостановлении исполнения решения либо изложить соответствующее ходатайство в самой жалобе.

В этом заявлении (ходатайстве) необходимо документально обосновать необходимость приостановления исполнения обжалуемого решения. Что именно следует понимать под документально подтвержденными основаниями, однозначно утверждать сложно. Считается, что речь идет о документальном подтверждении несоответствия обжалуемого решения налогового органа законодательству РФ. Такое обоснование должна содержать и сама жалоба на решение налогового органа. Соответственно заявление о приостановлении исполнения обжалуемого решения налогового органа носит формальный характер, а принятие вышестоящим налоговым органом решения о приостановлении исполнения обжалуемого решения будет зависеть от того, насколько обоснована сама жалоба.

Согласно п. 2 ст. 139 НК РФ, жалоба на вступившее в силу решение налогового органа, вынесенное по результатам налоговой проверки, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Годичный срок обжалования исчисляется с даты вынесения решения, а не с даты его получения налогоплательщиком.

Данный срок установлен в порядке исключения из общего правила указанной нормы, согласно которому жалоба в вышестоящий налого-

вый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Очевидно, что такое исключение установлено в целях реализации с 1 января 2009 г. приведенной выше нормы п. 5 ст. 101.2 НК РФ, не допускающей обжалования решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки, в судебном порядке без обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Подается такая жалоба непосредственно в вышестоящий налоговый орган либо в канцелярию, либо заказным письмом с уведомлением.

Решение налогового органа по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Данный срок может быть продлен, но не более чем на 15 дней. О принятом вышестоящим налоговым органом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме налогоплательщику, подавшему жалобу. То есть ожидать ответа на жалобу следует через месяц и 18 дней с даты ее получения вышестоящим налоговым органом. Кроме того, практика показывает, что с учетом неритмичной работы почты ответ будет получен через 2 месяца.

Необходимо отметить, что для обжалования решения налогового органа в суде установлен срок 3 месяца с даты, когда заявителю стало известно о нарушении решением налогового органа его прав и законных интересов (ч. 4 ст. 198 АПК РФ, п. 5 ст. 101.2 НК РФ), т.е. с даты получения решения налогоплательщиком. Таким образом, чтобы в установленный срок успеть подать исковое заявление в суд, жалоба в вышестоящий налоговый орган должна быть подана в течение первого месяца с даты получения решения.

! *Узелки на память:*

- если срок подачи апелляционной жалобы пропущен, в течение года можно подать простую жалобу в вышестоящий налоговый орган;
- чтобы приостановить исполнение решения, необходимо обратиться в вышестоящий налоговый орган с соответствующим ходатайством;
- чтобы не пропустить срок для подачи иска в суд, подать жалобу на вступившее в силу решение необходимо в течение 30 дней со дня получения решения.

❓ Как написать апелляционную жалобу в вышестоящую налоговую

В пункте 3 ст. 139 НК РФ установлено единственное требование к форме жалобы, подаваемой в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу: жалоба подается в письменной форме. В пункте 2 данной статьи предусмотрено, что к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

☐ Обязательно должно быть указано, что это апелляционная жалоба. В верхнем правом углу необходимо указать адресат — кому направлена данная жалоба, а ниже — от кого направляется жалоба:

- наименование налогоплательщика;
- его ИНН и КПП;
- адрес местонахождения налогоплательщика и контактный телефон.

Важно помнить, что адрес должен быть указан правильно, так как именно по нему будут в дальнейшем высланы документы от вышестоящего налогового органа.

В жалобе должен быть указан предмет обжалования — решение о привлечении к налоговой ответственности (его наименование, номер и дата), а также приведены обстоятельства в обоснование заявляемых требований — с какими выводами налогового органа вы не согласны и на каких основаниях (обязательно сошлитесь на нормы действующего налогового законодательства).

В жалобе может быть акцентировано внимание не только на неправомерность налоговых и экономических претензий налогового органа, выраженных в акте и решении, принятом на его основании, но и на несоблюдении должностными лицами налоговых органов требований, установленных Налоговым кодексом РФ, при проведении проверки или составлении акта. Эти причины также могут являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ).

Жалоба должна быть подписана лицом, уполномоченным представлять интересы организации во взаимоотношениях с налоговым органом. Таким лицом, в соответствии с законодательством, является руководитель организации или индивидуальный предприниматель. Если жалоба подписана не руководителем организации, то, чтобы жалобу приняли к рассмотрению, необходимо приложить оригинал надлежащим образом заверенной доверенности на представительство.

Если жалоба подается от имени индивидуального предпринимателя, то полномочия его представителя следует подтвердить нотариально заверенной доверенностью или нотариальной копией этой доверенности.

К жалобе прилагаются копия решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), копии свидетельства о постановке на налоговый учет, а также копии тех документов, которые служат доказательствами неправомерности принятия решения.

Если в жалобе есть ссылки на нормы Налогового кодекса РФ, то снимать копии с той или иной статьи необязательно. Копии делают с договоров, накладных, счетов, актов, писем и т.п.

Можно сослаться на арбитражную судебную практику разрешения подобных споров и приложить копии соответствующих постановлений или решений арбитражных судов.

Вот пример апелляционной жалобы.

Руководителю Управления ФНС России по г. Москве
от Общества с ограниченной ответственностью «Автоцентр»
ИНН 7743805179/КПП 774301001

АПЕЛЛЯЦИОННАЯ ЖАЛОБА

**на решение № 02-01/120 о привлечении к ответственности
за совершение налогового правонарушения от 14 мая 2009 г.**

Инспекции ФНС России № 43 по г. Москве

С 6 ноября 2008 г. по 30 декабря 2008 г. Инспекцией ФНС России № 43 по г. Москве (далее по тексту — ИФНС России) была проведена выездная налоговая проверка деятельности ООО «Автоцентр» в отношении правильности исчисления и уплаты **всех налогов** за период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2007 г.

По результатам проверки ИФНС России составлен акт выездной налоговой проверки от 31 декабря 2008 г. № 02-01/80 (далее по тексту — акт проверки).

На основании решения № 02-01/80 от 2 марта 2009 г. проведены дополнительные мероприятия налогового контроля по вопросам правомерности отнесения затрат на расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, и правомерности применения вычетов по НДС по взаимоотношениям с ООО «Информцентр», о чем 1 апреля 2009 г. составлена справка № 02-01/80.

С результатами проверки, изложенными в акте № 02-01/120 и справке № 02-01/120, ООО «Автоцентр» не согласилось и 28 апреля 2009 г. направило возражения.

В результате рассмотрения материалов проверки и возражений 28 апреля 2009 г. Инспекцией ФНС России № 43 по г. Москве 14 мая 2009 г. было принято решение № 02-01/120 о привлечении ООО «Автоцентр» к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с решением ООО «Автоцентр» привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения:

предусмотренной п. 2 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение по НДС, совершенное в течение более одного налогового периода, наложен штраф 15 000 руб.;

предусмотренной п. 3 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение по налогу на прибыль, повлекшее занижение налогооблагаемой базы в федеральный бюджет, наложен штраф 4062,5 руб.;

предусмотренной п. 3 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение по налогу на прибыль, повлекшее занижение налогооблагаемой базы в городской бюджет, наложен штраф 10 037,5 руб.;

предусмотренной ст. 123 НК РФ за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога на доходы физических лиц, наложен штраф 1310 руб.

Начислены пени:

по налогу на доходы физических лиц, в размере 3069 руб.

По результатам проверки ООО «Автоцентр» предложено уплатить:

налог на добавленную стоимость в размере 1 220 340 руб.;

налог на прибыль в размере 1 627 119 руб.

С выводами, изложенными в решении № 01-02/120, ООО «Автоцентр» не согласно в части:

— неуплаты НДС в сумме 1 220 340 руб., применения штрафа в соответствии со статьей 120 Налогового кодекса РФ за грубое нарушение по НДС в размере 15 000 руб.;

— неуплаты налога на прибыль в сумме 1 627 119 руб., применения штрафа в соответствии со статьей 122 Налогового кодекса РФ за грубое нарушение по налогу на прибыль в размере 14 100 руб.,

по следующим основаниям:

В пункте 1.2 решения указано, что ООО «Автоцентр» отнесены к затратам на рекламу указанные суммы по взаимоотношениям с ООО «Информцентр». Таким образом, ООО «Автоцентр» допущено нарушение, выраженное в завышении расходов, принимаемых при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, в размере 6 779 661 руб., как не соответствующих пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ, что привело к занижению налога на прибыль в сумме 1 627 119 руб.

В пункте 2.3 решения указано, что ООО «Автоцентр» в нарушение подпункта 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса РФ неправомерно применены вычеты по налогу на добавленную стоимость при приобретении услуг ООО «Информцентр» для осуществления операций, «не признаваемых объектами налогообложения», что привело к неуплате НДС в сумме 1 220 340 руб.

Данные выводы сделаны на основании следующих данных:

На странице 4 решения указано, что «в ходе проведения настоящей выездной налоговой проверки в соответствии со ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля был допрошен руководитель (согласно базе данных ЕГРЮЛ) ООО «Информцентр», показания которого были занесены в протокол допроса свидетеля от 30.04.2009 г.». Таким образом, был допрошен Абрамов А.В., числящийся руководителем, учредителем ООО «Информцентр». Согласно решению, Абрамов А.В. на допросе указал, что никакие договоры и иные документы, касающиеся финансово-хозяйственной деятельности «какой-то соответствующей организации», не подписывал, не слышал о существовании ООО «Автоцентр», не совершал сделки с ООО «Автоцентр» и никому не поручал это делать. Кроме того, Абрамов А.В. никогда не слышал об исполнительном директоре ООО «Информцентр» Жилине А.Ю. и никаких личных контактов ни с кем из ООО «Информцентр» не имел.

Основываясь на протоколе допроса от 30 апреля 2009 г., Инспекция в решении (стр. 7) указывает, что ООО «Автоцентр» действовало без должной осмотрительности и осторожности и совершило «недобросовестные действия, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды и уклонение от налогообложения путем совершения операций с «фиктивными» организациями, не осуществляющими реальную финансово-хозяйственную деятельность».

В результате «недобросовестных действий» ООО «Автоцентр» были нарушены пункт 1 статьи 252 и подпункт 1 пункта 2 статьи 171 НК РФ, что привело к неуплате налога на прибыль в сумме 1 627 119 руб. и НДС в сумме 1 220 340 руб.

При этом проверяющими было отмечено наличие следующих документов, подтверждающих данные расходы:

— договор № ИНФ 07/04/24 от 24 апреля 2007 г. на оказание услуг по размещению рекламы, согласно которому ООО «Информцентр» (исполнитель) обязуется совершать юридические и иные действия по информационному обслуживанию заказчика;

— акты сдачи-приемки выполненных работ.

Выполненные работы включают в себя:

— прокат информационных аудиороликов на радиоканале «Русское радио».

В подтверждение указанных расходов ООО «Автоцентр» представлены следующие документы, не перечисленные в решении:

— медиаплан рекламной кампании для ООО «Автоцентр» на май 2007 г. с бюджетом в 2 000 000,00 руб.;

— эфирная справка № 623 от 5 июня 2007 г.;

— эфирная справка по телеканалу «Воронеж» (г. Воронеж) за май 2007 г.;

— медиаплан рекламной кампании для ООО «Автоцентр» на июнь 2007 г. с бюджетом в 2 000 000,00 руб.;

— эфирная справка № 736 от 2 июля 2007 г.;

— медиаплан рекламной кампании для ООО «Автоцентр» на ноябрь 2007 г. с бюджетом в 2 000 000,00 руб.;

— медиаплан рекламной кампании для ООО «Автоцентр» на декабрь 2007 г. с бюджетом в 2 000 000,00 руб.

В подтверждение экономической целесообразности данных расходов представлены документы по реализации автомобилей юридическим и физическим лицам в городах Вологда, Воронеж и Псков (и областей), перечень покупателей приведен ниже в таблице. Документы, подтверждающие состоявшуюся реализацию (договоры купли-продажи, паспортные данные физических лиц, копии ПТС реализованных машин, товарные накладные), приложены к Возражениям (Приложение № 3). Данные документы также в решении не указаны.

По итогам проведения дополнительных мероприятий ИФНС была составлена справка № 02-01/80доп. от 1 апреля 2009 г., в которой содержатся выводы о получении ООО «Автоцентр» необоснованной налоговой выгоды в отношении действий без должной осмотрительности и осторожности во взаимоотношениях с ООО «Информцентр».

Данные выводы были сделаны проверяющими на основании сведений из ИФНС России № 7:

— ООО «Информцентр» состоит на учете в ИФНС № 7 по г. Москве и зарегистрировано по адресу: 127055, г. Москва, ул. Рогожский Вал, д. 50, стр. 1а, который является адресом «массовой регистрации», а это, по мнению ИФНС, косвенный признак «однодневки»;

— по указанному адресу ООО «Информцентр» не располагается, что было выявлено в результате подворового обхода, проведенного в июне 2008 г.;

— генеральный директор (и учредитель) Абрамов Алексей Владимирович, вызванный по повестке от 16 июня 2008 г. в ИФНС России № 7 по г. Москве, в назначенное время не явился.

При этом проверяющими указано, что отчетность ООО «Информцентр» в ИФНС № 7 представлена вплоть до IV квартала 2008 г., т.е. полностью.

На основании отчетности, полученной от ИФНС № 7 по г. Москве (декларации по НДС, карточки лицевого счета, форма № 2 за проверяемый период), было установлено следующее.

В декларации по НДС за II квартал 2007 г. налоговая база по НДС отражена в размере 42 599 руб., начислен НДС 7668 руб., к вычету 1556 руб., к уплате 6112 руб. Согласно данным лицевой карточки, перечислен НДС в размере 6112 руб.

В декларации по НДС за IV квартал 2007 г. налоговая база по НДС отражена в размере 152 520 руб., начислен НДС 27 454 руб., к вычету 15 570 руб., к уплате 11 884 руб.

В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) за 2007 год отражена выручка за отчетный период в размере 295 000 руб.

В решении не указано, что ООО «Автоцентр» был представлен акт сверки с ООО «Информцентр» по состоянию на 31 декабря 2007 г., который подтверждает данные ООО «Автоцентр». Согласно акту сверки за 2007 год, данные ООО «Информцентр» совпадают с данными ООО «Автоцентр», обороты составляют 8 000 000 руб. за 2007 год (в т.ч. НДС — 18%), что соответствует документам, представленным к проверке.

Кроме того, после получения справки № 02-01/120доп. от 1 апреля 2009 г. ООО «Автоцентр» было направлено письмо б/н от 6 апреля 2009 г. в адрес ООО «Информцентр» генеральному директору Абрамову А.В. по факсимильным каналам связи (копия письма прилагается). В ответ на данный запрос было получено письмо от ООО «Информцентр» (копия письма прилагается).

Согласно ответу ООО «Информцентр», подписанному исполнительным директором ООО «Информцентр» Жилинским А.Ю., организация и лично генеральный директор не получали запросов от ИФНС № 7 по г. Москве, а также повестки.

Бухгалтерская и налоговая отчетности предоставляются в ИФНС № 7 своевременно и в полном объеме. Все документы по договору о размещении рекламы № ИНФ 07/04/24 от 24 апреля 2007 г. между ООО «Автоцентр» и ООО «Информцентр» отражены в регистрах бухгалтерского и налогового учета в соответствии с действующим законодательством.

Фактическим местонахождением ООО «Информцентр» на настоящий момент является следующий:

113093, г. Москва, Щелковское шоссе, дом 11.

Контактный телефон 608-77-38.

Считаем, что принятие данного решения не соответствует действующему налоговому законодательству по следующим основаниям:

А. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Налоговый кодекс не возлагает на налогоплательщика обязанность отслеживать факт нахождения контрагента по месту его государственной регистрации и контролировать сдачу им отчетности.

Б. В соответствии с частью 3 статьи 49 Гражданского кодекса «право-способность юридического лица возникает в момент его создания». В соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и постановлением Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 Министерство РФ по налогам и сборам является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц. При регистрации МНС России проводит проверку документов, подпись заявителя на заявлении о регистрации юридического лица при создании удостоверяется нотариусом, который свидетельствует подлинность подписи и дееспособность заявителя.

ООО «Информцентр» в проверяемом периоде и в настоящее время состоит в ЕГРЮЛ и на налоговом учете, имеет расчетные счета в банках, для открытия которых необходимо нотариальное или банковское заверение личной подписи руководителя, а следовательно, его присутствие и установление личности (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17 января 2008 г. № Ф08-8930/07-3350А). По расчетным счетам проходят приходные и рас-

ходные операции, для совершения которых необходимо подписанное уполномоченным лицом поручение. При проверке не установлены лица, подписывавшие платежные документы.

ООО «Информцентр», как следует из решения, сдавало и сдает не «нулевую» бухгалтерскую и налоговую отчетности, которые тоже должны быть подписаны уполномоченным лицом. В ходе проверки не установлены полномочия лиц, подписывающих бухгалтерскую и налоговую отчетности, которые сдавались в ИФНС России № 7 по г. Москве.

В. Выводы о нарушении налогового законодательства в решении сделаны на основании материалов, полученных вне процедур налогового контроля по данной проверке, предусмотренных Налоговым кодексом.

Как указано в решении (стр. 4), Абрамов А.В. был допрошен 30 апреля 2009 г., т.е. после рассмотрения материалов проверки и материалов дополнительных мероприятий, которые прошли 28 апреля 2009 г. (протокол № 213). В решении не указано, в рамках каких контрольных мероприятий после рассмотрения материалов проверки проводился допрос свидетеля.

Согласно пункту 4 статьи 101 Налогового кодекса РФ, при рассмотрении материалов налоговой проверки (т.е. в рамках производства по делам о выявленных в ходе выездной налоговой проверки налоговых правонарушений) должны быть оглашены и исследованы все доказательства и документы. В ходе рассмотрения материалов проверки может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

В пункте 6 указанной статьи предусмотрено, что допрос свидетеля может проводиться в качестве дополнительного мероприятия налогового контроля.

Протоколы допроса свидетелей прилагаются к акту налоговой проверки либо к акту об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом налоговых правонарушениях.

Ни в ходе выездной проверки, ни при рассмотрении материалов проверки, ни при проведении дополнительных мероприятий допрос свидетеля Абрамова А.В. не проводился, и протокол допроса Абрамова А.В., как доказательство совершения налогового правонарушения, ни в акте проверки от 31 декабря 2008 г., ни в Справке о проведении дополнительных мероприятий от 1 апреля 2009 г. не отражен.

В определении Высшего Арбитражного Суда от 6 марта 2008 г. № 2291/08 отмечено, что Налоговый кодекс устанавливает четкую и последовательную процедуру формирования доказательств, свидетельствующих о совершении налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах, их систематизации и соответствующего оформления, которые впоследствии являются основой для принимаемого налоговым органом решения.

Доказательства совершенного налогоплательщиком нарушения только тогда могут считаться таковыми, когда они собраны в строгом соответствии с требованиями кодекса.

Следовательно, документы, полученные за рамками налоговой проверки в нарушение установленной кодексом процедуры сбора доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения, не могут быть признаны

допустимыми доказательствами в силу статьи 68 Арбитражного процессуального кодекса.

Следует отметить, что подобные решения с данной аргументацией присутствуют у судов практически всех субъектов РФ (решения Арбитражного суда Красноярского края от 16 мая 2008 г. по делу № А33-358/2008, Арбитражного суда Иркутской области от 14 апреля 2008 г. по делу № А19-4105/07-41, Арбитражного суда Ставропольского края от 12 января 2008 г. по делу № А63-5846/2007-С4-30, Арбитражного суда Краснодарского края от 5 декабря 2007 г. по делу № А-32-12294/2007-3/245, постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 7 мая 2008 г. по делу № 15АП-2077/2008 и др.).

Кроме того, истец не был ознакомлен с протоколом допроса Абрамова А.В., а следовательно, был лишен права на представление возражений и свою защиту.

Данная позиция подтверждается определением Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-0, в пункте 2.3 которого указано, что обнаружение и выявление налогового правонарушения, как следует из статей 31, 82—101 Налогового кодекса РФ, происходят в рамках налогового контроля и фиксируются при оформлении результатов налоговых проверок — выездных и камеральных.

Пунктом 4 статьи 101 Налогового кодекса РФ установлено, что при вынесении решения о совершении налогового правонарушения не допускается использование доказательств, полученных с нарушениями Налогового кодекса РФ.

В соответствии с вышеизложенным решение от 14 мая 2009 г. № 02-01/80 подлежит отмене по следующим основаниям:

— нарушение Ответчиком пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса РФ в связи с тем, что в решении указан в качестве доказательства совершения обществом налогового правонарушения протокол допроса свидетеля при отсутствии фиксации его в акте выездной налоговой проверки и в справке о проведении дополнительных мероприятий;

— по основаниям, указанным в пункте 14 статьи 101 Налогового кодекса РФ, так как Истцу не была предоставлена Ответчиком возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и представить объяснения, что является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Г. Ответчиком нарушены сроки рассмотрения материалов выездной налоговой проверки ООО «Автоцентр», установленные Налоговым кодексом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 101 НК РФ акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение (п. 9 ст. 101 НК РФ) по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ.

Акт от 31 декабря 2008 г., отправленный по почте 15 января 2009 г., получен Истцом 21 января 2009 г., что подтверждается конвертом. Срок подачи возражений — 11 февраля 2009 г., в этот же день возражения были представлены. Десятидневный срок для принятия налоговым органом решения истекает 26 февраля 2009 г. Рассмотрение материалов проверки и возражений прошло 16 февраля 2009 г., что подтверждается протоколом. По результатам рассмотрения 2 марта 2009 г. было принято решение о проведении дополнительных мероприятий. То есть данное решение принято за рамками срока, предусмотренного пунктом 9 статьи 101 Налогового кодекса РФ (после 26 февраля 2009 г.). Справка о проведении дополнительных мероприятий от 1 апреля 2009 г. была получена ООО «Автоцентр» 3 апреля 2009 г., что подтверждается конвертом. Месячный срок, в течение которого можно было проводить дополнительные мероприятия, истек 26 марта 2009 г. Рассмотрение материалов дополнительных мероприятий состоялось 28 апреля 2009 г. Решение № 02-01/80 о привлечении ООО «Автоцентр» к ответственности за совершение налогового правонарушения принято только 14 мая 2009 г. — по истечении 74 дней после срока, указанного в пункте 6 статьи 100 кодекса.

Из смысла статьи 101 Налогового кодекса РФ следует, что решение по результатам проверки принимается в пределах сроков, установленных пунктом 1 данной статьи и пунктом 1 статьи 100 кодекса, непосредственно после рассмотрения материалов проверки, т.е. соответствующее решение должно быть принято в день рассмотрения материалов, включая те, что получены по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. Если дата принятия налоговым органом итогового решения отличается от даты рассмотрения материалов проверки, это является безусловным основанием для отмены решения налогового органа (постановления ФАС Уральского округа от 4 июня 2008 г. по делу № А71-8841/07, Девятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 14 апреля 2008 г. по делу № А48-4198/07-18, от 9 апреля 2008 г. по делу № А48-4952/07-2, решения Арбитражного суда Удмуртской Республики от 12 мая 2008 г. по делу № А71-2860/2008-А19, Арбитражного суда Орловской области от 11 марта 2008 г. по делу № А48-103/08-8, оставленное без изменений постановлением Девятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 19 мая 2008 г., и др.).

Нарушение срока рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, по нашему мнению, является несоблюдением должностными лицами налоговых органов требований, установленных Налоговым кодексом, и в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ является основанием для отмены решения от 14 мая 2009 г. № 02-01/80.

Д. Тот факт, что все документы, составленные ООО «Информцентр», подписаны неустановленными лицами, не препятствует принятию расходов при исчислении налога на прибыль и принятию сумм НДС к вычету, поскольку, согласно определению Конституционного суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О, истолкование ст. 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Кроме того, ВАС РФ в определении от 29 августа 2008 г. № 9299/08 указал, что отсутствие учредителей и руководителей контрагентов не является безусловным доказательством того, что они не подписывали документы и не совершали какие-либо операции.

Налоговый орган на стр. 4—5 решения приводит только один факт, имеющий место в деятельности ООО «Информцентр», свидетельствующий о получении необоснованной налоговой выгоды:

— отрицание лицом, указанным в договорах и иных первичных документах в качестве должностного лица организации-контрагента, фактов подписания документов и осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности.

В постановлении пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено, что о необоснованности налоговой выгоды могут свидетельствовать как использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, так и нарушение контрагентом своих налоговых обязанностей. Факт нарушения контрагентом налогоплательщика налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Таким образом, недобросовестность налогоплательщика, препятствующая получению налоговой выгоды, определяется как совокупность факторов, свидетельствующих об отсутствии у них цели деятельности, с осуществлением которой связано возникновение прав или надлежащее исполнение обязанностей в сфере налогообложения.

Ответчик не опровергает информацию, что ООО «Информцентр» оказывало рекламные услуги Истцу, получало денежные средства за оказанные услуги, оформляло все необходимые документы. Факт действительности оказания услуг подтверждается также бухгалтерскими и иными документами (эфирными справками, кассетами с рекламными материалами и пр.)

При проверке не установлено, что между ООО «Автоцентр» и ООО «Информцентр» имеются отношения взаимозависимости или аффилированности, что Истец действовал без должной осмотрительности и осторожности.

Е. В решении указано, что общество нарушило положения статьи 252 Налогового кодекса РФ и неправомерно завысило расходы в результате включения в состав затрат расходов на рекламные услуги, оказанные ООО «Информцентр», подтвержденные документами, подписанными от имени ООО «Информцентр» неустановленными лицами, действующими без надлежащим образом оформленных на то полномочий.

Глава 25 кодекса также не содержит императивной нормы, которая бы указывала на невозможность принятия к учету первичных документов, имеющих пороки в оформлении (выданы несуществующими юридическими лицами).

Недостоверность первичных документов является основанием для отказа налогоплательщику в принятии к учету таких документов, но не влечет признания отсутствия затрат как таковых. Документы, подтверждающие затраты на приобретение товара, но не оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации, не свидетельствуют о факте безвозмездного приобретения товара, если этот товар принят к учету в установленном порядке и использован в производстве товаров (работ, услуг).

В Налоговом кодексе не установлен перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предусмотрено каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждается документами, имеющимися у налогоплательщика, факт осуществления заявленных им расходов или нет.

То есть условием для включения затрат в состав расходов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы на приобретение товаров (работ, услуг) фактически понесены. При этом во внимание должны приниматься представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера этих затрат, которые подлежат правовой оценке в совокупности.

Вышеперечисленные документы, которые были представлены проверяющим, свидетельствуют о том, что расходы на рекламу являются экономически оправданными и документально подтвержденными.

Ж. В пункте 2.1 решения указано, что счета-фактуры, выставленные ООО «Информцентр», составлены с нарушением порядка, так как они подписаны неустановленными и неуполномоченными лицами и на основании пункта 2 статьи 169, пункта 2 статьи 171 и статьи 172 Налогового кодекса РФ не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Согласно пункту 2 статьи 171 и пункту 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ, вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении: товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 кодекса; товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи. Налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 кодекса, производятся

на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) и документов, подтверждающих фактическое получение товаров (работ, услуг).

Представленные обществом договор, акты, счета-фактуры, документы, подтверждающие факт оплаты услуг, оказанных контрагентом, указывают на реальность понесенных затрат на приобретение товаров и направленность произведенных расходов на осуществление основной деятельности.

Счета-фактуры, полученные от ООО «Информцентр», оформлены с соблюдением требований п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ. Расшифровка подписей лиц, подписавших спорные счета-фактуры от имени ООО «Информцентр», полностью соответствует данным о руководителе и главном бухгалтере, указанным в Едином государственном реестре юридических лиц. Ссылка Ответчика на протокол допроса физического лица, числившегося в качестве учредителя, директора ООО «Информцентр», не является доказательством неправомерного предъявления Обществом к вычету налога на добавленную стоимость. Общество подтвердило факт оказания услуг и их оплату в безналичном порядке оформленными первичными документами, что свидетельствует о реальности заключенных Обществом с контрагентом сделок и их исполнении.

На странице 6 решения Ответчик констатирует: «при формальном просмотре установлено, что взятая подпись из протокола допроса Абрамова А.В. имеет значительные отличия от представленных подписей в договорах, актах, счетах-фактурах». И на основании этого Ответчик приходит к выводу, что все документы ООО «Информцентр» подписаны неуполномоченным лицом и не могут являться основанием для принятия к вычету НДС и признания расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу. Ни почерковедческая экспертиза в соответствии со ст. 95 НК РФ, ни другие мероприятия по установлению лиц, подписавших документы ООО «Информцентр», Ответчиком не проводились. Следовательно, вывод о несоответствии подписи не основан на доказательствах, а лишь на предположениях (постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 июля 2008 г. по делу № А56-15782/2007).

В решении не содержится также доказательств наличия у ООО «Автоцентр» при заключении и исполнении сделок с ООО «Информцентр» умысла, направленного не на получение дохода от предпринимательской деятельности, а на незаконное изъятие из бюджета сумм налога на добавленную стоимость. Не доказана налоговой инспекцией мнимость либо притворность сделок, заключенных Обществом с поставщиками товара и субподрядчиками (постановление ФАС Северо-Западного округа от 25 марта 2008 г. № А56-25365/2007).

В соответствии с вышеизложенным у ООО «Автоцентр» были все основания принять к зачету НДС по счетам-фактурам, полученным от ООО «Информцентр».

В соответствии и руководствуясь ст. 101.2 НК РФ, прошу отменить решение Инспекции ФНС России № 43 по г. Москве от 14 мая 2009 г. № 02-01/120.

Директор ООО «Автоцентр»

Иванов И.И.

❶ **Узелки на память:**

- апелляционная жалоба подается в письменной форме;
- к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы и документы, подтверждающие полномочия подписавшего ее лица.

❷ **Должна ли инспекция приглашать заявителя на рассмотрение жалобы**

Налоговый кодекс РФ не содержит прямого требования к налоговым органам по извещению лица, направившего жалобу, о дате ее рассмотрения и по обеспечению возможности названного лица присутствовать на рассмотрении, давать свои пояснения. Исходя из этого, Управления ФНС России по субъектам Российской Федерации никогда не уведомляют налогоплательщиков о дате рассмотрения жалоб и не приглашают их при этом присутствовать.

❸ Часть 2 ст. 45 Конституции РФ устанавливает, что каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. В постановлении от 12 февраля 2008 г. № 12566/07 Президиум ВАС РФ отмечает, что законодатель, осуществляя мероприятия по совершенствованию налогового администрирования, исходил из необходимости сохранения гарантий защиты прав налогоплательщиков, в отношении которых проводится налоговый контроль, по меньшей мере в объеме, предусмотренном ранее действовавшим законодательством.

Необеспечение проверяемому лицу возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя служит основанием для признания решения незаконным вышестоящим налоговым органом или судом, что прямо предусмотрено п. 14 ст. 101 НК РФ. Однако прямого требования об обеспечении участия налогоплательщика в рассмотрении его апелляционной жалобы в Налоговом кодексе РФ нет.

В то же время Регламент рассмотрения жалоб, утвержденный приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290, предусматривает возможность участия налогоплательщика в процессе рассмотрения жалобы, но только тогда, когда у вышестоящего налогового органа возникают «достаточные основания полагать, что обжалуемый акт... не соответствует законодательству».

Понятно, что в интересах налогоплательщика присутствовать при рассмотрении жалобы, как для того, чтобы самостоятельно обратиться вни-

мание вышестоящего налогового органа на наиболее важные моменты обоснования своей позиции, так и для того, чтобы знать, в каком ракурсе вести свою защиту в суде, если не удастся отстоять свои права в управлении ФНС России. Поэтому целесообразно попытаться получить возможность присутствовать на заседании комиссии по рассмотрению жалоб. Для этого стоит вместе с жалобой (в составе прилагаемых к ней документов) подать ходатайство с просьбой о присутствии на рассмотрении жалобы.

❗ Узелки на память:

- налоговый орган не обязан приглашать налогоплательщика на рассмотрение жалобы на решение по результатам проверки;
- в интересах налогоплательщика присутствовать на рассмотрении, об этом стоит ходатайствовать.

❓ Сколько времени вышестоящая инспекция рассматривает жалобу

В соответствии с п. 3 ст. 140 НК РФ решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Еще один немаловажный момент, который следует учитывать, — Налоговый кодекс РФ не содержит прямого требования к налоговым органам по извещению лица, направившего жалобу, о дате ее рассмотрения и по обеспечению возможности названного лица присутствовать на таком рассмотрении, давать свои пояснения.

Исходя из практики, Управления ФНС России по субъектам Российской Федерации никогда не уведомляют налогоплательщика о дате рассмотрения жалобы и соответственно не приглашают при этом присутствовать.

Часть 2 ст. 45 Конституции РФ устанавливает, что каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. В постановлении от 12 февраля 2008 г. № 12566/07 Президиум ВАС РФ отмечает, что законодатель, осуществляя мероприятия по совершенствованию налогового администрирования, исходил из необходимости сохранения гарантий защиты прав налогоплательщиков,

в отношении которых проводится налоговый контроль, по меньшей мере в объеме, предусмотренном ранее действовавшим законодательством.

Необеспечение лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя, служит основанием для признания решения незаконным вышестоящим налоговым органом или судом, что прямо предусмотрено п. 14 ст. 101 НК РФ. Однако прямого требования об обеспечении участия налогоплательщика в рассмотрении его апелляционной жалобы в Налоговом кодексе РФ нет.

В то же время Регламент рассмотрения жалоб предусматривает возможность участия налогоплательщика в процессе рассмотрения жалобы, но только тогда, когда у вышестоящего налогового органа возникают «достаточные основания полагать, что обжалуемый акт... не соответствует законодательству».

Понятно, что в интересах налогоплательщика присутствовать при рассмотрении жалобы, как для того, чтобы самостоятельно обратить внимание вышестоящего налогового органа на наиболее важные моменты обоснования своей позиции, так и для того, чтобы знать, в каком ракурсе вести свою защиту в суде, если не удастся отстоять свои права в Управлении ФНС России. Поэтому целесообразно попытаться получить возможность присутствовать на заседании комиссии по рассмотрению жалоб.

❶ **Узелки на память:**

- решение налогового органа по жалобе принимается в течение одного месяца со дня ее получения. Данный срок может быть продлен, но не более чем на 15 дней;
- о принятом вышестоящим налоговым органом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме налогоплательщику, подавшему жалобу.

❷ **Какое решение может принять вышестоящая инспекция по жалобе**

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу — без удовлетворения;

- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

МНС России в письме от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274[®] указало, что решение вышестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика на акт налогового органа в обязательном порядке должно содержать вводную, мотивировочную и резолютивную части. Резолютивная часть решения выносится по форме, предусмотренной п. 2 ст. 140 НК РФ.

Исходя из арбитражной практики, данный перечень является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию. Никакие иные действия, кроме действий прямо предусмотренных п. 2 ст. 140 НК РФ, вышестоящий налоговый орган по отношению к инспекции осуществлять не вправе.

Управление ФНС России имеет право вынести новое решение в соответствии с требованиями налогового законодательства с учетом представленных заявителем возражений.

□ Управление ФНС России не вправе поручить (делегировать) налоговой инспекции, проводившей проверку, вынести новое решение.

Существует ряд судебных решений, в которых содержатся выводы о том, что в результате принятого Управлением решения об обязанности нижестоящей налоговой инспекции вынести новое решение фактически произошло исследование и рассмотрение материалов налоговой проверки Общества за один и тот же период по одним и тем же налогам, что соответствует понятию «повторной налоговой проверки», данному в ст. 89 НК РФ. Между тем в соответствии с п. 5 этой статьи налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же налоговый период. Таким образом, п. 10 ст. 89 НК РФ не содержит права вышестоящего налогового органа передавать свои полномочия нижестоящему налоговому органу (постановление Девятого ААС от 27 марта 2009 г. № 09АП-3595/2009-АК, ФАС Московского округа от 30 июня 2008 г. № КА-А40/5503-08).

Из положений ст. 140 НК РФ усматривается, что решение принимается по итогам рассмотрения жалобы, тем самым ограничивая вышестоящий налоговый орган пределами (предметом) такой жалобы.

Смысл административного обжалования заключается в устранении нарушений прав налогоплательщика, но, как показывает анализ положений Налогового кодекса РФ и складывающейся практики, кроме устранения нарушения прав налогоплательщика не исключена возможность работы вышестоящего налогового органа над ошибками нижестоящего,

в том числе путем усиления аргументации, устранения допущенных нижестоящей инспекцией счетных ошибок, исправления ошибок при квалификации правонарушений и т. д. Вот некоторые примеры из судебной практики:

- УФНС России в результате рассмотрения жалобы приняло решение об увеличении размера налоговой санкции, предусмотренной ст. 123 НК РФ, и оставило решение инспекции в остальной части без изменения (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 4 сентября 2006 г. по делу № А79-1893/2006);

- УФНС России в резолютивной части решения по жалобе изменило п. 2 ст. 119 на п. 1 ст. 119 НК РФ (постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 января 2008 г. по делу № А42-1808/2007);

- УФНС России своим решением изменило резолютивную часть обжалуемого решения. Сумма пеней за несвоевременную уплату налога на прибыль увеличена (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 апреля 2008 г. по делу № А78-7292/06-С3-12/392-04АП-4763/07-Ф02-1176/08).

Имеют место случаи доначисления по результатам рассмотрения жалоб налога, пеней и штрафа в большей сумме, нежели по оспариваемому налогоплательщиком решению.

Так, в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 1 марта 2007 г. по делу № А29-4792/2006А указано: «В силу подп. 4 п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган вправе изменить решение или вынести новое решение. Из содержания данной нормы не следует, что решение налогового органа может быть изменено только в сторону уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика».

Законодатель не допускает права вышестоящего налогового органа произвольно по своему усмотрению отменять, изменять (дополнять) обжалуемое решение, напротив, ориентирует на рамки поступившей жалобы. Если в решении, принятом вышестоящим налоговым органом по апелляционной жалобе, указаны нарушения налогового законодательства и доначислены налоги и санкции, не нашедшие отражения в обжалуемом решении нижестоящей инспекции или в жалобе, то такое решение подлежит отмене (постановление Тринадцатого ААС от 22 сентября 2008 г. по делу № А42-2101/2008).



Узелки на память:

- при рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящий налоговый орган может:
 - оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу — без удовлетворения,

- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение,
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу;
- решение, принятое в результате рассмотрения апелляционной жалобы, не может ухудшать положение налогоплательщика.

❓ Пришел ответ на апелляционную жалобу, что дальше

Практика показывает, что 95% апелляционных жалоб полностью оставляют решения нижестоящих налоговых органов в силе. Отмена решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам рассмотрения апелляционной жалобы происходит крайне редко.

По нашему мнению, это связано с несовершенным порядком рассмотрения жалоб.

☐ С 1 января 2009 г. количество жалоб, поступающих в вышестоящие налоговые органы, резко увеличилось. Ведь раньше большинство споров рассматривалось в суде, минуя вышестоящий налоговый орган. А сейчас для детального рассмотрения каждой жалобы у юридических управлений налоговых органов элементарно не хватает времени. Кроме того, в связи с тем что при рассмотрении жалобы не предусмотрено присутствие представителя налогоплательщика, это процедура проходит формально.

Пунктом 2 ст. 101.2 НК РФ предусмотрено два варианта вступления в силу обжалованного в апелляционном порядке решения:

- если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, такое решение вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом;

- если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, такое решение с учетом внесенных изменений вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

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

Если решение, принятое по результатам рассмотрения апелляционной жалобы, не удовлетворяет налогоплательщика, он имеет право в течение трех месяцев обратиться за защитой в суд. Следует обратить внимание, что подача искового заявления в суд не приостанавливает взыскание налогов и санкций.

❗ *Узелки на память:*

- если вышестоящий налоговый орган не отменит решение нижестоящего налогового органа, такое решение вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом;
- если вышестоящий налоговый орган изменит решение нижестоящего налогового органа или примет новое решение, такое решение с учетом внесенных изменений вступает в силу с даты его принятия вышестоящим налоговым органом.

3.2. Защита прав в суде

В соответствии со ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется не только административная, но и судебная защита их прав и законных интересов, причем данные права обеспечиваются посредством выполнения должностными лицами налоговых и иных уполномоченных органов соответствующих обязанностей.

❓ *Что обжалуем в суде*

При применении ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Акт проверки или протокол не являются ненормативными актами, они не могут быть обжалованы в суде, поскольку не возлагают обязанностей на налогоплательщика. Акт налоговой проверки составлен должностными лицами налоговых органов, а не руководителем (его заместителем) налогового органа и, следовательно, не является ненормативным актом (решением), исходящим от налогового органа и обязывающим налогоплательщика уплатить недоимки по налогам,

и не возлагает на налогоплательщика ответственность за нарушение налогового законодательства.

При подаче судебного иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа следует исходить из того, что таким актом, обязывающим налогоплательщика уплатить недоимки по налогам и возлагающим на него ответственность за нарушение налогового законодательства, является решение о привлечении (отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

□ Если вышестоящий налоговый орган принял решение об оставлении жалобы без удовлетворения, то в суде необходимо обжаловать решение нижестоящего налогового органа. Подать иск нужно в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщику стало известно о вступлении этого решения в силу, т.е. со дня получения ответа на апелляционную жалобу (п. 5 ст. 101.2 НК РФ, ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

Если такой иск налогоплательщика будет удовлетворен судом, то решение налоговой инспекции о привлечении к ответственности будет признано недействительным. И поскольку решение вышестоящего налогового органа не является новым решением (т.е. решением, принятым взамен решения инспекции), а лишь утверждает решение инспекции, то у налогоплательщика нет необходимости обжаловать его в суде.

Если вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения апелляционной жалобы отменит решение нижестоящего налогового органа о привлечении к ответственности, приняв при этом новое решение, то налогоплательщику достаточно обжаловать в суде только это новое решение, поскольку именно оно будет являться юридическим актом, порождающим права и обязанности налогоплательщика и налогового органа.

Если решение вышестоящего налогового органа будет признано судом недействительным, то решение нижестоящего налогового органа будет считаться не вступившим в силу и соответственно не сможет повлечь для налогоплательщика неблагоприятные последствия (п. 9 ст. 101, п. 2 ст. 101.2 НК РФ).

! *Узелки на память:*

- обжалованию в суде подлежит решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, а не акт проверки;
- если вышестоящий налоговый орган принял решение об оставлении жалобы без удовлетворения, то в суде необходимо обжаловать решение нижестоящего налогового органа;

- если вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения апелляционной жалобы отменил решение нижестоящего налогового органа и принял новое решение, то необходимо обжаловать в суде решение вышестоящего налогового органа.

В какой суд и на кого жаловаться


Прежде чем составлять исковое заявление, нужно определиться, в какой суд обращаться.

Если в суд обращается организация или предприниматель, то исковое заявление нужно нести в арбитражный суд, а если гражданин (например, должностное лицо фирмы) — то в районный.

По общему правилу иск подается в арбитражный суд по месту нахождения ответчика. Поэтому обращаться нужно в арбитражный суд региона, где находится налоговый орган, который проверял деятельность налогоплательщика.

Например, организация зарегистрирована в Москве, а в Орле имеет филиал. Орловская налоговая инспекция провела выездную проверку в филиале. С иском о признании решения инспекции недействительным организация может обратиться в АС Орловской области.

Физические лица подают иск в районный (городской) суд по месту нахождения налогового органа, который проводил проверку (ст. 28 ГПК РФ, ст. 30.2 КоАП РФ).

 Часто возникает вопрос, в какой суд обращаться с иском физическому лицу, если налоговым органом проведена проверка деятельности физического лица как индивидуального предпринимателя, а в дальнейшем он прекратил предпринимательскую деятельность?

Все зависит от момента государственной регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

Если прекращение деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя зарегистрировано после того, как он подал иск в арбитражный суд, и дело было принято к производству, то оно подлежит рассмотрению именно арбитражным судом (данное разъяснение указано в Обзоре законодательства и судебной практики Верховного Суда Российской Федерации за III квартал 2003 г., утвержденном постановлениями Президиума ВС РФ от 3 и 24 декабря 2003 г. (бюллетень ВС РФ № 3 за 2004 г.).

С момента прекращения действия государственной регистрации граждан в качестве индивидуальных предпринимателей дела с участием указанных граждан, в том числе и связанные с осуществлявшейся ими ранее предпринимательской деятельностью, подведомственны судам общей юрисдикции (п. 13 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

В системе налоговых органов периодически проходит реорганизация: меняется статус и подчиненность налогового ведомства, налоговые инспекции разъединяются, объединяются, создаются межрайонные и межрегиональные инспекции. Иногда после принятия решения по результатам проверки налоговая инспекция, его принявшая, ликвидируется. Возникает вопрос: а кто же будет являться ответчиком по иску налогоплательщика?

В этом случае необходимо руководствоваться актами государственных органов о реорганизации, в соответствии с которыми определяется правопреемственность ликвидированных налоговых органов.

Надлежащим ответчиком будет тот налоговый орган, которому переданы материалы проверок, проведенных ликвидированной инспекцией.

Замена ненадлежащего ответчика осуществляется по правилам ст. 47 Арбитражного процессуального кодекса РФ по инициативе истца (заявителя) либо по инициативе суда, но с согласия истца. В случае несогласия истца (заявителя) на замену ответчика суд может с согласия истца привлечь это лицо в качестве второго ответчика. Если истец не согласен на замену ответчика другим лицом или на привлечение этого лица в качестве второго ответчика, арбитражный суд рассматривает дело по предъявленному заявлению.



Узелки на память:

- если в суд обращается организация или предприниматель, то исковое заявление нужно нести в арбитражный суд, а если гражданин (например, должностное лицо фирмы) — то в районный;
- по общему правилу иск подается в арбитражный суд по месту нахождения ответчика, т.е. в арбитражный суд региона, где находится налоговый орган, который проверял деятельность налогоплательщика.



В какой срок можно подать иск в суд

Для обжалования решения налогового органа в суде установлен срок 3 месяца с даты, когда заявителю стало известно о нарушении решением налогового органа его прав и законных интересов (ч. 4 ст. 198 АПК РФ, п. 5 ст. 101.2 НК РФ), т.е. с даты получения решения налогоплательщиком. Постановлением Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. № 12493/07 указано на необходимость установления даты, когда заявителю стало известно о нарушении решением налогового органа его прав и законных интересов, и определения дня, с которого исчисляется срок для обращения в арбитражный суд.

При этом 3 месяца на судебное обжалование решения инспекции будут исчисляться в следующем порядке:

- если подавалась апелляционная жалоба — то со дня получения решения об утверждении решения нижестоящего налогового органа полностью или в части, или нового решения по делу, принятого вышестоящим налоговым органом;
- если обжаловалось в вышестоящий налоговый орган вступившее в силу решение — то со дня вступления в силу этого решения.

П Если ответ на жалобу в течение 2 месяцев со дня ее подачи в налоговый орган не получен, то можно подавать в суд заявление об обжаловании решения по результатам проверки с приложением копии жалобы с отметкой налогового органа о дате ее получения.

Если ответ на жалобу пришел с опозданием, а 3-месячный срок для обжалования в суде истек, по нашему мнению, шанс на судебное рассмотрение все-таки имеется. В постановлении Президиума ВАС РФ от 20 ноября 2007 г. № 8815/07 указано, что нормы АПК РФ, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров. Следовательно, если налогоплательщик обращается с жалобой на решение налоговой инспекции в вышестоящий налоговый орган, срок, предусмотренный частью 4 ст. 198 АПК РФ, должен исчисляться с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.



Узелок на память:

- для обжалования решения налогового органа в суде установлен срок 3 месяца с даты, когда заявителю стало известно о нарушении решением налогового органа его прав и законных интересов.

❓ Можно ли восстановить пропущенный срок

В целях гарантии обеспечения правовой защиты, положения АПК РФ содержат институт восстановления процессуальных сроков, пропущенных по уважительным причинам, однако сама возможность восстановления срока на обжалование ограничивается предельно допустимым сроком.

В АПК РФ определены основания для восстановления пропущенного процессуального срока. Так, арбитражный суд восстанавливает его при совокупности следующих обстоятельств:

- если признает причины пропуска уважительными;
- если не истекли предусмотренные ст. 259, 276, 292 и 312 АПК РФ предельные допустимые сроки для восстановления.

Перечень конкретных обстоятельств, при которых причины пропуска срока могут быть признаны уважительными, законодательством не определен. Процессуальным законодательством также не установлены критерии, по которым причины пропуска срока признаются уважительными или неуважительными. Вопрос о том, являются ли уважительными причины пропуска срока на обжалование, а также оценка доказательств и доводов, приведенных в обоснование ходатайства о восстановлении срока, являются прерогативой суда, рассматривающего ходатайство, который учитывает конкретные обстоятельства и оценивает их по своему внутреннему убеждению.

Под уважительными могут пониматься любые причины, которые действительно или с большой долей вероятности могли повлиять на возможность лица совершить соответствующее процессуальное действие (обратиться в суд) (см. Определение Конституционного Суда РФ от 18 июля 2006 г. № 308-О). Уважительными причинами суд может признать также обстоятельства, которые воспрепятствовали совершению лицом процессуальных действий в установленные сроки (постановление ФАС Дальневосточного округа от 5 мая 2008 г. по делу № Ф03-А24/08-2/1382).

Исходя из судебной практики, можно выделить причины, которые как правило, признаются в судах уважительными:

- 1) факт первоначального обжалования не в тот суд (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 30 июня 2008 г. по делу № А43-24186/2007-43-475);
- 2) незначительность пропуска процессуального срока (постановления ФАС Поволжского округа от 22 июля 2008 г. по делу № А57-10922/07-39);
- 3) направление налоговым органом ненормативного акта, оспариваемого налогоплательщиком, по неправильному адресу (поста-

новление ФАС Западно-Сибирского округа от 7 мая 2007 г. по делу № Ф04-2560/2007(33749-А75-15);

4) получение ненормативного оспариваемого акта неуполномоченным лицом, в связи с чем налогоплательщик узнал о нарушении своих прав за пределами трехмесячного срока с момента вынесения акта (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 февраля 2006 г. по делу № Ф04-675/2006(20077-А46-33).

В то же время неуважительными для восстановления процессуального срока, признаются следующие причины:

1) высокая загруженность юридического отдела (определение ВАС РФ от 14 июля 2008 г. № 8724/08);

2) нахождение представителя в служебной командировке, а самого истца в очередном отпуске (постановления ФАС Волго-Вятского округа от 24 июня 2008 г. по делу № А43-24979/2007-28-474, ФАС Северо-Западного округа от 21 февраля 2008 г. по делу № А66-1389/2007);

3) отсутствие директора, выбывшего на длительное время, и отсутствие на предприятии юриста (постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 мая 2008 г. по делу № Ф03-А24/08-2/1612);

4) плохое самочувствие представителя, участвующего в судебном процессе, в силу того, что законодательством предусмотрен институт представительства (определение ФАС Западно-Сибирского округа от 9 апреля 2008 г. по делу № Ф04-547/2008(1760-А27-22)).

Восстановление пропущенного срока производится на основании ходатайства. Ходатайство о восстановлении пропущенного процессуального срока подается в арбитражный суд, в котором должно быть совершено процессуальное действие. Одновременно с подачей иска о признании решения налогового органа недействительным подается ходатайство о восстановлении пропущенного срока. Ходатайство о восстановлении пропущенного процессуального срока рассматривается в 5-дневный срок со дня его поступления в арбитражный суд. Судебное заседание проводится без извещения лиц, участвующих в деле.

Так как перечень конкретных обстоятельств для восстановления процессуального срока в законодательстве не определен, в ходатайстве о восстановлении сроков заявитель обязан объяснить причины пропуска срока и указать любые основания, по которым следует считать эти причины уважительными. Помимо этого в ходатайстве должны быть приведены доказательства того, что совершать определенные процессуальные действия в срок заявитель не имел возможности. Соответствующие доказательства в документальном виде должны

содержаться в приложении к ходатайству для того, чтобы арбитражный суд имел возможность убедиться в достоверности заявленных в ходатайстве сведений. Важно учитывать, что если ходатайство о восстановлении процессуальных сроков будет не мотивировано, суд откажет в его удовлетворении.

Приведем примерную форму заявления в арбитражный суд о восстановлении пропущенного срока оспаривания решения налогового органа (**приложение 24**).

При направлении в арбитражный суд ходатайства о восстановлении срока необходимо не просто перечислить причины его пропуска, а обосновать то, что эти причины стали препятствием для его соблюдения, повлияли на возможность совершить процессуальное действие. В связи с этим даже такие обстоятельства, как болезнь заявителя, незнание закона, порядка обращения в суд и пр., могут быть признаны уважительными причинами пропуска срока при условии, что эти обстоятельства повлияли на возможность лица осуществить процессуальное действие.

Восстановление пропущенного процессуального срока арбитражным судом указывается в соответствующем судебном акте, в случае отказа в восстановлении указанного срока арбитражный суд выносит определение. Копия определения направляется лицу, обратившемуся с ходатайством, не позднее следующего дня после дня вынесения определения. Определение арбитражного суда об отказе в восстановлении пропущенного процессуального срока может быть обжаловано.

Если суд признает приведенные в ходатайстве причины пропуска срока оспаривания уважительными, то при этом он примет дело к производству, а если посчитает причины неуважительными, то и в его восстановлении, и в признании оспариваемого решения недействительным суд откажет.

❶ Узелки на память:

- если срок обжалования в суде решения налогового органа пропущен по уважительным причинам, то по ходатайству налогоплательщика суд может восстановить пропущенный срок;
- в ходатайстве должны быть приведены доказательства того, что совершать определенные процессуальные действия в срок заявитель не имел возможности.



Как подготовить исковое заявление

Основные требования к содержанию искового заявления содержат Арбитражный и Гражданский процессуальные кодексы РФ. Требования эти схожи. Несмотря на обязательные требования, единой законодательно установленной формы искового заявления не существует. Поэтому его текст составляется в произвольной письменной форме.

Необходимо помнить, что целью искового заявления является стремление истца максимально убедить суд в своей правоте. Текст не должен содержать эмоций или «давить на жалость», также не стоит рассказывать суду о социальной справедливости. Все это не имеет смысла. Важно, чтобы требования были основаны на законе и подтверждены достаточными доказательствами.

Исковое заявление подается в суд в письменной форме. Исковое заявление подписывается истцом или его представителем.

В исковом заявлении должны быть указаны:

- наименование суда, в который подается исковое заявление;
- наименование истца, его местонахождение; если истцом является гражданин — его место жительства, дата и место его рождения, место его работы или дата и место его государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

- перечень прилагаемых документов.

Истец обязан направить другим лицам, участвующим в деле, копии искового заявления и прилагаемых к нему документов, которые у них отсутствуют, заказным письмом с уведомлением о вручении.

В заявлении о признании незаконным решения налогового органа должны быть также указаны:

- наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие);
- название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действий;
- права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением и действием (бездействием);
- законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствует оспариваемый акт, решение и действие (бездействие);
- требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Иск состоит из трех смысловых частей: вводной, мотивировочной и просительной, далее идут приложения к иску и подпись представителя организации.

Приведем пример Искового заявления.

В Арбитражный суд г. Москвы
107996, г. Москва, ул. Новая Басманная, д. 10

Истец: ООО «Иней»
Адрес: 121170, г. Москва, ул. Поклонная, д. 13, стр. 2

Ответчик: Инспекция ФНС России № 30 по
г. Москве
Адрес: 121433, г. Москва, ул. Малая Филевская,
д. 10, стр. 3

ИСКОВОЕ ЗАЯВЛЕНИЕ
о признании частично недействительным
ненормативного
акта налогового органа

С 7 августа 2008 г. по 5 декабря 2008 г. Инспекцией ФНС России № 30 по г. Москве (далее по тексту — ИФНС) была проведена выездная налоговая проверка правильности исчисления и уплаты налогов ООО «Иней» за период с 01 января 2005 г. по 31 декабря 2006 г.

По результатам проверки ИФНС составлен Акт выездной налоговой проверки от 05 декабря 2008 г. № 19348 (далее по тексту — Акт проверки). С результатами проверки, изложенными в Акте № 19348, ООО «Иней» не согласилось и 26 декабря 2008 г. направило возражения.

В результате рассмотрения материалов проверки и возражений 14 января 2009 г. ИФНС было принято Решение № 823 о привлечении ООО «Иней» к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам проверки ООО «Иней» предложено уплатить:

— единый налог, начисляемый в связи с применением УСН в размере 862 190 руб.,

— налог на доходы физических лиц 319 руб.

В соответствии с Решением ООО «Иней» привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения:

— предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату единого налога при упрощенной системе налогообложения в результате занижения налоговой базы наложен штраф 172 348 руб.;

— предусмотренной ст. 123 НК РФ за неправомерное неперечисление налога на доходы физических лиц наложен штраф в размере 64 руб.

Начислены пени:

— по единому налогу, начисляемому в связи с применением УСН в размере 260 305 руб.,

— по налогу на доходы физических лиц в размере 540 руб.

В соответствии со ст. 101.2 НК РФ Истец обратился в Управление ФНС России по г. Москве с апелляционной жалобой на решение ИФНС от 14 января 2009 год № 823. В соответствии с Письмом от 23 марта 2009 г. № 2119/026271 Управление ФНС России по г. Москве обжалуемое решение оставило без изменения, а апелляционную жалобу без удовлетворения.

Истец не согласен с решением ИФНС № 823 от 14 января 2009 г. и с позицией вышестоящего налогового органа в части неуплаты единого налога по упрощенной системе налогообложения в сумме 862 190 руб., применения штрафа в соответствии со ст. 122 НК РФ за неуплату единого налога по упрощенной системе налогообложения в размере 172 438 руб., а также начисления пени по единому налогу, начисляемому в связи с применением УСН в размере 260 305 руб., по следующим основаниям:

В пунктах 1.1 и 1.2 (на страницах 2 и 3) Решения указано, что ООО «Иней», сдавая в аренду нежилые помещения, находящиеся по адресу: г. Москва, ул. Поклонная, д. 13, стр. 2 установило стоимость арендной платы за квадратный метр в год от 2700 руб. до 3360 руб. в 2005 г. и от 3360 руб. до 6000 руб. в 2006 г. В соответствии с письмом ООО «Миэль-Консалт» ИФНС считает, что «величина рыночной арендной ставки одного квадратного метра арендуемой нежилой площади, схожей по местонахождению с площадями, расположенными по адресу: г. Москва, ул. Поклонная, д. 13, стр. 2» составляла от 300 до 500 дол. США в 2005 г. и от 350 до 550 дол. США в 2006 г. В сопоставлении с этими «среднерыночными ставками» стоимость арендной платы, взимаемой ООО «Иней» с арендаторов, отклоняется в сторону понижения «примерно» на 96% в 2005 г. и 94% в 2006 г.

Данное утверждение проверяющих явилось обоснованием применения налоговым органом п. 2 и п. 3 ст. 40 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 40 НК РФ произведен расчет недополученного дохода, вследствие занижения стоимости арендной платы, взимаемой ООО «Иней» с арендаторов, по сравнению со «среднерыночными ставками арендной платы», определенными Ответчиком как среднее арифметическая величина «среднерыночных ставок», указанных в письме ООО «Миэль-Консалт».

Ответчик констатирует, что за 2005 и 2006 гг. в нарушение ст. 346.15 и 249 НК РФ, ООО «Иней» необоснованно занижена сумма налогооблагаемого дохода, в результате чего не исчислен единый налог при применении упрощенной системы налогообложения за 2005 г. — 437 738, 0 руб. и за 2006 г. — 424 452, 0 руб.

В свою очередь поясняем следующее:

1. В соответствии с п. 2 ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам только в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

При проведении проверки не была установлена взаимозависимость ООО «Иней» и организаций-арендаторов. Товарообменные операции по этим сделкам также не осуществлялись. И внешнеторговыми эти сделки также не являются.

Относительно отклонений более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени поясняем следующее.

По договорам за 2005 год:

По Договору № 66 от 05.05.2003 с ООО «Иней» «УКЦ «Нук» арендная плата за помещения общей площадью 794, 7 кв. м (Приложение № 1) в 2005 г. исчислялась исходя из ставки 230 руб. за кв. м. Договор долгосрочный до 2012 г., зарегистрирован в установленном законодательством порядке.

По Договору № б/н от 01.01.2005 с ТД «Спортактив» арендная плата за помещения общей площадью 61,9 кв. м (Приложение № 1) с 01.01.2005 исчислялась исходя из ставки 225 руб. за кв. м, с 01.06.2005 — **280 руб.** за кв. м. Договор **краткосрочный** на 11 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № 79 от 20.06.2005 с ООО ЧОП «Ангара» арендная плата за помещения общей площадью 15,9 кв. м (Приложение № 1) с 01.06.2005 исчислялась исходя из ставки **280 руб.** за кв. м. Договор **краткосрочный** на 4 месяца и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № 75 от 01.11.2004 с ООО «Октант» арендная плата за помещения общей площадью 15,9 кв. м (Приложение № 1) в 2005 г. исчислялась исходя из ставки **280 руб.** за кв. м. Договор **краткосрочный** на 11 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № 75 от 01.10.2005 с ООО «Октант» арендная плата за помещения общей площадью 15,9 кв. м (Приложение № 1) с 01.10.2005 исчислялась исходя из ставки **290 руб.** за кв. м. Договор **краткосрочный** на 11 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По договорам за 2006 год:

По Договору № 66 от 05.05.2003 с ООО «Иней» «УКЦ «Нук» арендная плата за помещения общей площадью 794,7 кв. м (Приложение № 1) в соот-

ветствии дополнительным соглашением от **27.03.2006** исчислялась исходя из ставки 320 руб. за кв. м с **01.04.2006**, 400 руб. за кв. м с **01.07.2006**. Договор долгосрочный до 2012 г., зарегистрирован в установленном законодательством порядке.

По Договору № б/н от **01.01.2006** с ТД «Спортактив» арендная плата за помещения общей площадью 61,9 кв. м (Приложение № 1) в 2006 г. исчислялась исходя из ставки **350 руб.** за кв. м с 01.01.2006. Договор **краткосрочный** на 11 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № б/н от **01.12.2006** с ТД «Спортактив» арендная плата за помещения общей площадью 61,9 кв. м (Приложение № 1) в 2006 г. исчислялась исходя из ставки **500 руб.** за кв. м с 01.12.2006. Договор **краткосрочный** на 11 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № 84 от **28.02.2006** с ООО «Кодекс-2» арендная плата за помещения общей площадью 15,9 кв. м (Приложение № 1) в 2006 г. исчислялась исходя из ставки **450 руб.** за кв. м с **01.06.2006**. Договор **краткосрочный** на 10 месяцев и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

По Договору № 91 от **30.10.2006** с ООО «Сауна-Док» арендная плата за помещения общей площадью 19,1 кв. м (Приложение № 1) в 2006 г. исчислялась исходя из ставки **500 руб.** за кв. м с 01.11.2006. Договор **краткосрочный** на 2 месяца и в соответствии с законодательством государственной регистрации не подлежит.

В соответствии с вышеизложенным в 2005—2006 гг. помещения, предоставляемые в аренду, не являются идентичными ни по площади, ни по их качественным характеристикам, ни по фактическому использованию. Кроме того, условия аренды и сроки по договорам также различны. Если сравнивать краткосрочные договоры, то ставки арендной платы по ним в 2005 и 2006 гг. в пределах непродолжительного периода времени не отклонялись более чем на 10%.

В пункте 2 ст. 40 НК РФ приведен закрытый перечень оснований для проверки налоговыми органами правильности применения цен по сделкам для целей налогообложения. Факт продажи товаров ниже рыночных цен сам по себе не является основанием для такой проверки. Налоговые органы вправе провести такую проверку, если одни и те же товары продаются по разной стоимости и разброс цен превышает 20%.

Таким образом, по сделкам ООО «Иней» отсутствуют основания, позволяющие налоговому органу проверять правильность применения цен по договорам аренды и соответственно у проверяющих не было оснований применять положения п. 3 ст. 40 НК РФ, так как она применяется в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 40 НК РФ.

2. Кроме того, согласно п. 3 ст. 40 НК РФ в случаях, предусмотренных п. 2 данной статьи Кодекса, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров

(работ или услуг) в пределах непродолжительного периода времени, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Ответчиком были допущены нарушения Налогового кодекса РФ при определении рыночной цены. Рыночная цена должна быть определена с учетом положений, предусмотренных п. 4—11 ст. 40 НК РФ.

В качестве доказательства использования официальных источников информации о рыночной стоимости аренды нежилых помещений Ответчик ссылается на ответ ООО «Миэль-Консалт» от 28.10.2008 № 08/46, из которого следует, что эта организация определяла рыночную ставку одного квадратного метра арендуемой нежилой площади лишь по схожести места нахождения с площадями, расположенными по адресу: Москва, ул. Поклонная, д. 13, стр. 2 (местонахождение Истца). Исходя из этого ООО «Миэль-Консалт» указывает, что в 2005 г. величина рыночной арендной ставки составляла от 300 до 500 дол. США за 1 кв. м, а в 2006 г. составляла от 350 до 550 дол. США за 1 кв. м. Ответчик на основании данного ответа делает вывод, что стоимость арендной платы, взимаемой ООО «Иней» с арендаторов отклоняется от рыночной в сторону понижения примерно на 96% в 2005 г. и на 94% в 2006 г.

Истец считает, что ответ ООО «Миэль-Консалт» не является надлежащим доказательством и не может применяться для определения средних рыночных цен на аренду по следующим основаниям.

Во-первых, ответ ООО «Миэль-Консалт» не может считаться доказательством использования официальных источников информации, так как в материалах проверки и в тексте оспариваемого решения отсутствуют документы, подтверждающие, что указанная организация является экспертной или специализированной организацией, имеющей статус официального источника.

Во-вторых, в решении не указано, с какими схожими по месту нахождения помещениями ООО «Миэль-Консалт» сравнивало арендуемые помещения. Не указаны адреса этих помещений, отсутствуют документы БТИ, подтверждающие схожесть данных помещений. Данное обстоятельство не позволяет установить идентичность (однородность) товаров (работ услуг).

В-третьих, площади, предоставляемые в аренду по договорам, заключенным ООО «Иней» в 2005—2006 гг., являются различными по своим техническим и качественным характеристикам, что подтверждается договорами аренды, документами БТИ.

В-четвертых, величина рыночной арендной ставки, применяемой ООО «Миэль-Консалт», указана в долларах США, что не дает возможность точно определить процент отклонения от рыночной ставки арендной платы, которая в договорах аренды указана в рублях.

Данные факты нарушают принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, предусмотренные ст. 40 НК РФ, что не дает право налоговому органу произвести расчет недополученного дохода, и выносить решение о доначислении налога и пени в соответствии с п. 3 ст. 40.

Кроме того, производя расчет недополученного дохода за 2005—2006 гг., налоговый орган при переводе средней арендной ставки, указанной в долларах США, в рублевое покрытие (эквивалент) применил курсы доллара США к рублю, не указав на какую дату был установлен данный курс Центральным банком РФ. Произведя сравнение курсов, примененных Ответчиком, с курсами, установленными ЦБ РФ, можно сделать вывод о том, что Ответчик применил курс доллара США к рублю РФ на последний день каждого месяца 2005—2006 гг. (таблицы на стр. 2—4 решения).

В решении отсутствует правовое обоснование применения таких курсов. В соответствии с п. 3 ст. 346.18 НК РФ доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов. Нарушение Ответчиком п. 3 ст. 346.18 НК РФ является основанием для признания расчета недополученного дохода неправомерным. Соответственно неправомерен вывод Ответчика о необоснованном занижении Истцом налоговой базы по единому налогу при применении упрощенной системы за 2005 г. в размере 7 295 642,0 руб. и в 2006 г. в размере 7 074 205,0 руб. и вывод о том, что Истцом не исчислен единый налог, подлежащий уплате в бюджет за 2005 г. в сумме 437 738,0 руб., в 2006 г. в сумме 424 452,0 руб.

В силу п. 6 ст. 40 НК РФ идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель; незначительные различия в их внешнем виде могут в этом случае не учитываться.

Пунктом 7 ст. 40 НК РФ установлено, что однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

В частности в решении не содержатся данные о цене идентичных (однородных) помещений и условий аренды в определенный период времени. Идентичность определяется только исходя из схожести местонахождения помещений.

Такая ситуация, согласно позиции Президиума ВАС РФ, выраженной в постановлении от 18 января 2005 г № 11583/04, недопустима. Арбитры считают, что нельзя считать идентичными (однородными) договора аренды помещений различной площади, различной этажности, на различный срок (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15 августа 2006 г. № Ф08-3591/2006-1555А).

Учитывая сложившуюся судебную практику, при определении идентичности арендуемых помещений необходимо учитывать такие факторы, как территориальное расположение помещений внутри здания (цокольный этаж,

различные этажи здания), техническое состояние, необходимость вложения денежных средств для переоборудования и ремонта помещений, доступность прохода, сроки сдачи в аренду (долгосрочная или краткосрочная аренда), индивидуальные характеристики, назначение, площадь помещений (см., например, постановления ФАС Поволжского округа от 24 марта 2005 г. по делу № А55-9480/04-6, ФАС Уральского округа от 28 июня 2006 г. по делу № Ф09-5456/06-С2).

Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (письмо от 1 апреля 2008 г. № 03-02-07/1-136), отмечая, что при определении соответствия примененных в контролируемых сделках цен рыночным, кроме сопоставления экономических (коммерческих) условий сделок, необходимо соблюдать установленную очередность использования методов:

- 1) на основе сопоставимых рыночных цен идентичных (однородных) товаров, работ, услуг;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод.

Кроме того, Минфин России солидарен с судьями в том, что определение рыночных цен на основе средних цен, рассчитанных на рынке идентичных (однородных) товаров, не предусмотрено ст. 40 НК РФ.

Многочисленные судебные разбирательства свидетельствуют: использование средних рыночных цен реализации в качестве рыночной цены не предусмотрено ст. 40 НК РФ (постановления ФАС Дальневосточного округа от 20 февраля 2008 г. № Ф03-А51/08-2/168, от 7 марта 2007 г. № Ф03-А51/06-2/4519).

Нарушением п. 11 ст. 40 НК РФ также является использование Ответчиком для определения рыночной цены источников информации, которые не являются официальными (постановление Тринадцатого Арбитражного апелляционного суда от 7 февраля 2008 г. № А56-38409/2007).

Довод Ответчика и УФНС России по г. Москве о том, что примененный Ответчиком метод определения налоговой базы исходя из «среднерыночных ставок арендной платы», определенными в соответствии с письмом ООО «Мизль-Консалт», соответствует требованиям п. 4 ст. 40 НК РФ, подлежит отклонению, поскольку в силу прямого указания п. 11 ст. 40 НК РФ рыночная цена товара, работы или услуги подлежит установлению на основании официальных источников информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. (Определение ВАС РФ от 30 апреля 2008 г. № 4121/08, постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 января 2008 г. № А56-8598/2007.)

Таким образом, Ответчик в нарушение ст. 65 АПК РФ не доказал обстоятельств, послуживших основанием для принятия им оспариваемого решения.

3. Кроме того, Ответчиком были нарушены положения п. 1 ст. 346.17 НК РФ о дате признания доходов у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 346.15 Кодекса организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), ре-

лизации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 Кодекса.

Статьей 249 Кодекса определено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, и выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ датой получения доходов у налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Исходя из этого, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при реализации имущественных прав включают в состав доходов при определении объекта налогообложения фактически полученные суммы за реализацию вышеуказанных прав.

Данной позиции придерживается и Минфин России в письме от 9 декабря 2008 г. № 03-11-05/295.

Таким образом, Ответчиком были исчислены суммы единого налога по упрощенной системе налогообложения за 2005 и 2006 гг. при отсутствии факта поступления недополученного дохода в виде денежных средств на счета в банках и (или) в кассу Истца, получения Истцом иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) Истцу иным способом, что противоречит положениям п. 1 ст. 346.17 НК РФ.

4. Также обращаем внимание на факт нарушения налоговым органом положений ст. 101 п. 9, а именно срока вручения принятого решения. В соответствии с требованиями ст. 101, п. 9: «Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. При этом соответствующее решение должно быть вручено **в течение пяти дней после дня его вынесения**». В нарушение указанного срока решение было вручено 11 февраля 2009 г., дата принятия решения 14 января 2009 г. При этом мы неоднократно в течение указанного срока обращались в ИФНС с просьбой о выдаче решения, однако нам было указано, что на настоящий момент решение не принято. В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов перечисленных выше требований может являться основанием для отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Исходя из смысла п. 1 ст. 122 НК РФ, под неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправомерного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) имеется

в виду занижение или сокрытие дохода, сокрытие объектов налогообложения, отсутствие учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

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

Согласно ст. 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Из вышеизложенного следует, что, принимая Решение № 823, Ответчик не доказал ни факт занижения Истцом налоговой базы, ни факт сокрытия доходов, ни вины Истца.

В силу п. 2 ст. 109 НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения исключает возможность его привлечения к налоговой ответственности.

Учитывая изложенное, руководствуясь нормами законодательства, на которые Истец ссылается в настоящем исковом заявлении, в соответствии со ст. 138 НК РФ, ст. 27, 29, 125, 126 АПК РФ

ПРОШУ:

1. Признать недействительным решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения № 823 от 14 января 2009 г., принятого Инспекцией Федеральной налоговой службы № 30 по г. Москве в части:

- начисления по единому налогу при применении упрощенной системы налогообложения в сумме 862 190 руб.;
 - привлечения Истца к налоговой ответственности по ст. 122 п. 1 НК РФ и взыскания штрафа в размере 172 438,0 руб.;
 - начисления пени в размере 260 305,0 руб.
2. Возвратить Истцу судебные расходы по делу в размере государственной пошлины в размере 2000 руб.

Приложение:

1. Оригинал документа, подтверждающего оплату государственной пошлины.
2. Копия Устава.
3. Копия Свидетельства о присвоении ИНН.
4. Копия Приказа, подтверждающего назначение на должность начальника ООО «Иней»
5. Копия Свидетельства о государственной регистрации права.
6. Копия Дополнительного соглашения к договору от 25.05.99 № 13.
7. Копия Договора от 05.05.2003 № 66 с ООО «Иней» «УКЦ «Нук» с актом приема-передачи от 01.07.2003, экспликацией, поэтажным планом, доп. Соглашением от 27.03.2006.
8. Копия Договора от 01.11.2004 № 75 с ООО «Октант» с актом приема-передачи от 01.11.2004, экспликацией, поэтажным планом.

9. Копия Договора от 01.01.2005 № 6/н с ТД «СпортАктив» с актом приема-передачи от 01.01.2005, экспликацией, поэтажным планом.
10. Копия Приложения от 01.06.2005 к договору от 01.01.2005 6/н с поэтажным планом, Актом приема-передачи помещения от 01.07.2005, Актом приема-передачи помещения от 30.11.2005.
11. Копия Договора от 20.06.2005 № 79 с ООО ЧОП «Агара» с поэтажным планом, экспликацией, актом приема-передачи помещения от 01.10.2005.
12. Копия Договора от 01.10.2005 № 75 с ООО «Октант» с поэтажным планом, экспликацией, актом приема-передачи от 01.10.2005.
13. Копия Договора от 01.01.2006 № 6/н с ТД «Спорт-Актив» с актами приема-передачи помещения от 01.01.2006 и от 30.11.2006, с поэтажным планом.
14. Копия Договора от 01.12.2006 № 6/н с ТД «Спорт-Актив» с актами приема-передачи помещения от 01.12.2006 и от 31.10.2006, с поэтажным планом.
15. Копия Договора от 28.02.2006 № 84 с ООО «Кодекс-2» с поэтажным планом, актом приема-передачи помещений от 29.12.2006.
16. Копия Договора от 30.10.2006 № 91 с ООО «Сауна-Док» с поэтажным планом, актом приема-передачи помещений от 29.12.2006.
17. Копии Книг учета доходов и расходов за 2005 г., 2006 г.
18. Копии налоговых деклараций за 3, 6, 9 месяцев 2005 г., за 2005 г.
19. Копии налоговых деклараций за 3, 6, 9 месяцев 2006 г., за 2006 г.
20. Копия Акта от 05.12.2008 № 19348.
21. Копия Справки от 05.12.2008 № 19176.
22. Копии Сопроводительного письма от 26.12.2008 № 10 и возражений по акту от 26.12.2008.
23. Копия Решения ИФНС России № 30 от 14.01.2009 № 823.
24. Копии Сопроводительного письма от 17.02.2009 № 12 и Апелляционной жалобы от 17.02.2009.
25. Копия Письма из УФНС России по г. Москве.
26. Копия доверенности на представителя от 07.04.2009 № 2.
27. Оригинал документа, подтверждающего отправление заявления

Ответчику.

Представитель _____ (Е.М. Степченко)
по доверенности № 2 от 07.04.2009



Какие документы необходимо приложить к исковому заявлению

Приложений к исковому заявлению должно быть ровно столько, чтобы подтвердить все доводы, изложенные в иске.

К исковому заявлению прилагаются:

- уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление налоговому органу копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у него отсутствуют;
- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленных порядке и размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;
- документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования;
- копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;
- доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления;
- копии определения арбитражного суда об обеспечении имущественных интересов до предъявления иска;
- документы, подтверждающие соблюдение истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен федеральным законом или договором.

Кроме того, иногда суды требуют и документ, подтверждающий полномочия руководителя организации. Поэтому обязательно приложите к иску копию протокола об избрании генерального директора. Этот документ следует прилагать и в том случае, если иск подписал представитель по доверенности.

С 1 января 2009 г. к исковому заявлению о признании решения налогового органа по результатам проверки не законным прилагаются документы, подтверждающие соблюдение истцом досудебного порядка обжалования (апелляционную жалобу, жалобу и ответы на них).

Размер государственной пошлины при подаче в арбитражный суд заявлений о признании нормативного правового акта недействующим установлен в подп. 3 п. 1 ст. 333.21 НК РФ:

- для физических лиц (т.е. и для индивидуальных предпринимателей) — 100 руб.;
- для организаций — 2000 руб.

Реквизиты, необходимые для уплаты госпошлины, необходимо узнать в том суде, в который вы намереваетесь подать иск (практически все суды размещают информацию об этих реквизитах на своем сайте в Интернете).

При рассмотрении дела в суде от имени налогоплательщика (или совместно с налогоплательщиком) как правило выступает уполномоченный представитель. Следует отметить, что АПК РФ предъявляет особые требования к оформлению полномочий представителей в арбитражном суде. В отличие от суда общей юрисдикции (ст. 53 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации) полномочия лица на представление интересов в арбитражном суде не могут быть выражены устно в судебном заседании.

Полномочия оформляются доверенностью по правилам, установленным ст. 185 ГК РФ и ст. 61 АПК РФ.

Если доверитель хочет уполномочить представителя такими полномочиями, как:

- право представителя на подписание искового заявления и отзыва на исковое заявление, заявления об обеспечении иска;
- передача дела в третейский суд;
- полный или частичный отказ от исковых требований и признание иска;
- изменение основания или предмета иска;
- заключение мирового соглашения и соглашения по фактическим обстоятельствам;
- право на подписание заявления о пересмотре судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам;
- обжалование судебного акта арбитражного суда;
- получение присужденных денежных средств или иного имущества, то в доверенности должны быть перечислены указанные специальные полномочия.

Доверенность, выданная от имени юридического лица, должна содержать дату, место выдачи, паспортные данные представителя, перечень полномочий, срок выдачи (срок действия доверенности не может превышать трех лет, а если срок в доверенности не указан, то она сохраняет силу в течение года (ст. 186 ГК РФ)). Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, с приложением печати этой организации.

Представитель индивидуального предпринимателя должен действовать на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной, что подтверждается совокупным анализом ч. 4 ст. 61 АПК РФ и п. 3 ст. 29 НК РФ.

Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13 августа 2004 г. № 82 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» пояснило, что не требуется от представителей сторон наличия юридического образования.

Приведем примерную форму доверенности

ДОВЕРЕННОСТЬ № _____

Город Москва, Первое сентября Две тысячи девятого года

Общество с ограниченной ответственностью «_____» (ОГРН _____, ИНН _____, КПП _____), именуемое в дальнейшем «Заказчик», в лице _____, действующего на основании Устава, предоставляет Степченко Елене Михайловне, паспорт _____ выдан _____ Отделом внутренних дел _____, код подразделения _____, адрес: _____, право представлять интересы Общества с ограниченной ответственностью «_____» и выступать от его имени в суде, арбитражном суде и третейском суде, других государственных и иных органах с правом совершения всех процессуальных и иных действий, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в том числе подписывать иски, заявления, полностью или частично отказываться от исковых требований и признавать их, изменять предмет или основание иска, заключать мировое соглашение, обжаловать судебные акты арбитражного суда и решения суда, подписывать заявления о принесении протеста, требовать принудительного исполнения судебных актов, предъявлять к взысканию исполнительные документы, а также подписывать акты сверки с различными организациями.

Доверенность выдана без права передоверия и действительна до 31 декабря 2009 года.

Должность _____ (Ф.И.О.)

М.п.

У налогоплательщиков часто возникает вопрос, можно ли в суд предъявлять документы, которые не были представлены в налоговый орган?

Согласно п. 29 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по ненормативному акту налогового органа, независимо от того, представлял ли он эти документы налоговому органу. Конституционный Суд РФ в определении от 12 июля 2006 г. № 267-0 указал, что в рамках судопроизводства в арбитражном суде налогоплательщик вправе представлять документы, которые являются основанием полу-

чения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом.

Поэтому в большинстве постановлений арбитражные суды различных округов приходят к выводу о том, что решение налогового органа может быть признано недействительным несмотря на то, что документы, подтверждающие право на налоговый вычет, были представлены налогоплательщиком не налоговому органу, а непосредственно в судебное заседание.

❗ Узелок на память:

- в суд могут быть представлены любые документы, подтверждающие доводы о недействительности решения налогового органа, независимо от того, представлял ли он эти документы налоговому органу.

❓ Можно ли приостановить взыскание налогов и санкций

Пока идет арбитражный процесс по иску о признании решения о привлечении к налоговой ответственности недействительным, налоговая инспекция может начать исполнять оспариваемое решение.

На основании п. 2 ст. 70 НК РФ налоговая инспекция в течение 10 дней с даты вступления в силу решения о привлечении к налоговой ответственности направляет налогоплательщику требование об уплате налогов (пеней, штрафов). Данное требование должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты его получения (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Если же организация не исполнит требование в установленный срок, инспекция может взыскать недоимку (пени, штраф) принудительно, направив в банк инкассовое поручение о бесспорном списании средств со счета (ст. 46 НК РФ).

Также инспекторы могут прибегнуть к обеспечительным мерам (гл. 11 НК РФ), в частности приостановить операции по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ).

Чтобы обезопасить себя от подобных ситуаций, налогоплательщик может одновременно с заявлением о признании решения ИФНС России недействительным подать в суд ходатайство о принятии обеспечительных мер.

Согласно ч. 3 ст. 199 АПК РФ, по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения.

В соответствии с п. 29 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 55 «О применении арбитражными судами обеспе-

чительных мер» приостановление акта, решения государственного или иного органа, должностного лица не влечет за собой их недействительность. Под приостановлением действия ненормативного правового акта, решения, согласно ч. 3 ст. 199 АПК РФ, в качестве обеспечительной меры понимается запрет исполнения действий, предусмотренных данным актом, решением.

Обеспечительные меры допускаются на любой стадии арбитражного процесса, если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, а также в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю (ст. 90 АПК РФ). **Примерная форма заявления о принятии обеспечительной меры в виде приостановления действия оспариваемого решения налогового органа приведена в приложении 25.**

Для применения обеспечительных мер налогоплательщик должен доказать суду, что в случае их непринятия исполнить в дальнейшем принятый судебный акт будет невозможно, либо доказать, что в случае непринятия обеспечительных мер налогоплательщику будет причинен значительный ущерб.

Как правило, налогоплательщики указывают следующие основания для применения обеспечительных мер:

1) значительный ущерб, который будет причинен в связи с неисполнением контрактных обязательств, нарушением установленных сроков расчетов по сделкам.

В доказательство к ходатайству об обеспечении иска прилагаются, как правило, бухгалтерский баланс, договоры с контрагентами, справки из банков об остатках на расчетных счетах. Суд обычно принимает подобные основания (постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 3 апреля 2007 г. по делу № А19-21398/06-33-Ф02-1614/07);

2) изъятие доначисленных налоговых платежей повлечет ухудшение финансового состояния налогоплательщика и может привести к его банкротству (постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 марта 2007 г. по делу № Ф03-А51/07-2/21);

3) причинение заявителю материального ущерба, что приведет к образованию кредиторской задолженности, в т.ч. по заработной плате. Например, если у налогоплательщика всего один расчетный счет, представив необходимые счета и другие документы поставщиков, доказывающие, что деятельность организации на время суда будет совершенно парализована.

Президиумом ВАС РФ издано информационное письмо от 13 августа 2004 г. № 83 «О некоторых вопросах, связанных с применением части 3 ст. 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Фе-

дерации». В этом письме арбитражным судам рекомендовано существенно ужесточить требования к ходатайствам о приостановлении действия обжалуемых актов и решений государственных органов. В этом письме указано, что организация, которая хочет приостановить реализацию спорного решения, должна представить доказательства того, что действия налоговиков нанесут ей ущерб. Автоматически это не подразумевается. Кроме того, ВАС РФ предписывает арбитражным судам приостанавливать решения налоговых органов, только если очевидно, что после разбирательства у налогоплательщика будут средства расплатиться с бюджетом. Всем судам рекомендовано запрашивать так называемое встречное обеспечение (п. 6 письма ВАС РФ № 83). Организации будут обязаны внести деньги на депозит суда, предоставить банковскую гарантию или заручиться поддержкой поручителей. Сделано это для того, чтобы фирмы ходатайствовали об отсрочке только в исключительных случаях.

В связи с этим желательно в ходатайстве также указать, что налогоплательщик имеет необходимое имущество для исполнения оспариваемого акта после вступления решения суда в законную силу. В доказательство данного факта могут быть приложены также балансы, расшифровки счетов «Основные средства», «Дебиторская задолженность», налоговые декларации по налогу на имущество.

Практика показывает, что суды с большей охотой приостанавливают решения налоговых органов, если у организации есть переплата по какому-либо налогу, причем сумма этой переплаты покрывает значительную часть доначисленных в решении налогов.

Также высоки ваши шансы защитить свои средства, если имущество, на которое налоговики могут наложить арест, вы используете в производственной деятельности.

Если арбитражный суд удовлетворит ходатайство, то решение инспекции приостанавливается до вступления в законную силу судебного акта, т.е. до момента изготовления постановления апелляционного суда.

❶ Узелки на память:

- чтобы обезопасить себя от взыскания доначисленных налогов и штрафов до принятия судом решения, налогоплательщик может одновременно с заявлением о признании решения инспекции недействительным подать в суд ходатайство о принятии обеспечительных мер;
- для того чтобы суд удовлетворил это ходатайство, необходимо доказать, что в случае непринятия обеспечительных мер налогоплательщику будет причинен значительный ущерб и что после разбирательства у налогоплательщика будут средства расплатиться с бюджетом.

❓ Что делать, если вы не согласны с решением суда

Если принятое судом решение вас не удовлетворяет, то его можно обжаловать в апелляционной инстанции. Апелляционная инстанция — это суд, который рассматривает оспариваемое вами решение, если оно еще не вступило в силу.

Вы можете подать апелляционную жалобу сами или через вашего представителя, действующего по доверенности. Сделать это необходимо в течение месяца, после принятия судом решения.

Если вы пропустили срок по уважительной причине, попросите суд продлить его.

В жалобе нужно указать:

- наименование арбитражного суда, в который вы подаете жалобу, и арбитражного суда, который принял решение;
- наименование вашей фирмы или ваше ФИО (если вы подаете жалобу как предприниматель), а также почтовый адрес;
- номер вашего дела и дату принятия оспариваемого решения суда;
- ваши требования со ссылкой на законы и другие нормативные акты;
- доказательства, подтверждающие вашу правоту;
- перечень прилагаемых документов;
- документы, подтверждающие полномочия того, кто подписал жалобу (для предпринимателя — свидетельство о регистрации; для руководителя фирмы — устав фирмы и приказ о его назначении; для представителя фирмы или предпринимателя — доверенность и выписка из приказа о назначении на должность);
- платежный документ об уплате государственной пошлины с отметкой банка о его исполнении. Пошлина за рассмотрение жалобы равна 50% от пошлины, уплаченной вами при подаче первоначального иска;
- уведомление о вручении, почтовые квитанции, подтверждающие, что вы направили копии жалобы и приложенных к ней документов другой стороне спора;
- копия оспариваемого решения;
- документы, подтверждающие обоснованность ваших требований (копии договоров, приложений, писем и т.д.).

Если жалобу подала налоговая инспекция, то нужно написать отзыв на нее, изложив в нем свои возражения по тем же правилам, как и в отзыве на иск.

Суд должен рассмотреть жалобу в течение месяца. Заседание суда проходит по тем же правилам, что и при первом рассмотрении дела. Но если истец не явился, суд может рассмотреть дело и без него.

В ходе апелляционного пересмотра дела вы можете представить суду дополнительные доказательства своей правоты. Правда, вам придется объяснить, почему вы их не обнародовали во время первого разбирательства.

Предъявлять в апелляционной инстанции новые требования нельзя.

Суд рассмотрит спор заново, руководствуясь как уже имеющимися в деле документами, так и новыми доказательствами. После этого судьи могут оставить первоначальное решение без изменений или принять новое.

Решение по жалобе вступает в силу с момента его принятия. Суд направит его вам по почте.

Если вам отказали в удовлетворении апелляционной жалобы, можно пожаловаться в кассационную инстанцию.

Кассационная инстанция — это федеральный арбитражный суд вашего арбитражного округа. В Российской Федерации действует десять таких судов.

Федеральный арбитражный суд каждого округа проверяет решения тех арбитражных судов, которые входят в этот арбитражный округ. Например, ФАС Московского округа проверяет решения арбитражных судов Москвы и Московской области, ФАС Центрального округа проверяет решения арбитражных судов Белгородской, Брянской, Воронежской, Калужской, Курской, Липецкой и других областей.

Какие арбитражные суды входят в каждый арбитражный округ, определяет Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации».

В кассационную инстанцию можно пожаловаться:

- на первоначальное решение суда, уже вступившее в силу;
- на постановление апелляционной инстанции.

Сделать это необходимо не позднее двух месяцев после того, как обжалуемое решение или постановление вступило в силу.

Отправить жалобу следует в арбитражный суд, чье решение вы обжалуете. В течение пяти дней он сам переправит ее в вышестоящий окружной суд.

Обратите внимание: вы обжалуете уже вступившее в силу решение суда. К тому моменту, как суд рассмотрит вашу жалобу, решение уже могут исполнить. Чтобы этого не произошло, вы можете попросить окружной суд приостановить исполнение оспариваемого решения. Укажите эту просьбу в кассационной жалобе или приложите отдельно.

Если суд известил вас о месте и времени рассмотрения дела, но вы не явились, он вправе рассмотреть вашу жалобу без вас.

В отличие от апелляционной инстанции кассационная инстанция не пересматривает дело заново. Окружной суд исходит из уже имеющихся в деле доказательств. Он только проверяет, правильное ли решение принял нижестоящий суд и не нарушил ли он при этом процедуру рассмотрения спора.

После рассмотрения жалобы судьи могут оставить первоначальное решение суда или постановление апелляционной инстанции без изменений, принять новое или вернуть дело на пересмотр в нижестоящий суд.

Решение по жалобе вступает в силу с момента его принятия. Суд направит его вам по почте.

Если вы проиграли спор в апелляционной и кассационной инстанциях, вы можете обратиться с заявлением в Высший Арбитражный Суд РФ. Срок обращения — три месяца со дня вступления в силу последнего судебного акта.

После рассмотрения жалобы ВАС РФ может оставить первоначальное решение суда, решение апелляционной и кассационной инстанций без изменений, принять новое или вернуть дело на пересмотр в суд первой инстанции (суд региона).

3.3. Самые распространенные налоговые споры, или Учимся на чужих ошибках

В последние годы у руководителей организаций и предпринимателей изменилось отношение к обязанности своевременно уплачивать налоги: они стали осознавать серьезность ответственности за сокрытие и неуплату. Значительно повысился уровень профессионализма бухгалтеров, отвечающих за ведение налогового учета и исчисление налогов. Из-за автоматизации учета уменьшилось количество грубых ошибок и нарушений прямых норм налогового законодательства в порядке исчисления налогов.

Для того чтобы повысить результативность проверок, сотрудники налоговых органов вынуждены находить новые нарушения, которые позволяют доначислять налоги в бюджет. К таким нарушениям можно отнести отсутствие экономической обоснованности расходов и несоответствие первичных документов требованиям налогового законодательства.

В последнее время налоговые органы проявляют живой интерес к фирмам-однодневкам, однако не для того чтобы заниматься их лик-

видацией или привлечением к ответственности. Создается впечатление, что инспекторы собирают информацию о таких компаниях, чтобы взыскивать налоги с их добросовестных контрагентов. При выявлении взаимоотношений налогоплательщика с фирмами-однодневками его признают недобросовестным, а полученную им налоговую выгоду — необоснованной.

❓ Кто оценит экономическую целесообразность сделки

Больше всего споров на практике возникает именно в связи с экономическим обоснованием тех или иных затрат. И это объяснимо, ведь никаких объективных критериев экономической обоснованности (необоснованности) не существует. А когда нет объективных критериев, всегда есть предмет для споров.

Глава 25 НК РФ регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних с деятельностью организации по извлечению прибыли. Этот же критерий прямо обозначен в абзаце четвертом п. 1 ст. 252 НК РФ как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На практике наибольшие проблемы возникают с правовой оценкой критерия экономической обоснованности заявленных налогоплательщиком расходов.

По мнению налогового органа, экономическая оправданность затрат должна удовлетворять принципу рациональности и целесообразности понесенных расходов. Данная позиция положена в основу большинства решений, принимаемых налоговыми органами по итогам проверок.

Вопрос обоснованности и экономической оправданности расходов рассмотрен Конституционным Судом РФ. В определениях от 4 июня 2007 г. № 320-О-П и 366-О-П разъяснены основные моменты, связанные с толкованием норм ст. 252 НК РФ:

- 1) перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, является открытым, так как видов деятельности и хозяйственных операций великое множество и предусмотреть все расходы по ним законодатель не может;

- 2) расходы являются оправданными и экономически обоснованными, если произведены для осуществления деятельности, направ-

ленной на получение дохода. При этом имеют значение только цель и направленность такой деятельности, а не ее результат;

3) экономическая оправданность расходов не может оцениваться, исходя из их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата;

4) целесообразность, рациональность, эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать лишь налогоплательщик единолично, поскольку он осуществляет деятельность самостоятельно и на свой риск. Исходя из принципа свободы предпринимательской деятельности, суды не призваны проверять экономическую целесообразность принимаемых налогоплательщиком решений в сфере бизнеса;

5) изначально предполагается, что все произведенные организацией расходы, являются обоснованными. Доказать их необоснованность должны именно налоговые органы.

На сегодняшний день сложилась довольно обширная арбитражная практика по спорам, связанным с экономической обоснованностью расходов. Она однозначно свидетельствует о том, что для экономического обоснования расходов совсем не важна их связь с какими-то конкретными доходами.

Поскольку налоговое законодательство не содержит понятия экономической оправданности расходов, суды, оценивая представленные сторонами доказательства и приведенные доводы, в каждом конкретном случае рассматривают существенные обстоятельства и специфические факты именно для данного дела. Документы, подтверждающие обоснованность произведенных расходов, представленные налогоплательщиком как на проверку, так и в суд в процессе рассмотрения дела, должны однозначно свидетельствовать об их направленности на получение дохода. Обоснованность расходов оценивается судами с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Следует отметить, что арбитражная практика заставила налоговые органы согласиться с очевидным выводом о том, что определяющим условием, свидетельствующим об экономической обоснованности тех или иных расходов, является их связь с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода. Никаких иных условий для признания расходов экономически обоснованными в НК РФ нет. Примером может являться письмо ФНС России от 20 июля 2007 г. № СК-9-02/110, в котором указано, что «из смысла ст. 252 НК РФ для оценки экономической обоснованности осуществленных расходов оценивает-

ся не возможность организации осуществлять предпринимательскую деятельность без несения тех или иных расходов, а связь осуществленных расходов с деятельностью, направленной на получение дохода».

К сожалению, на практике налоговые органы на местах продолжают путать понятия «экономическая обоснованность» и «экономическая эффективность, целесообразность».

Чаще всего споры с проверяющими возникают по следующим расходам:

- расходы на командировку — приобретение билетов в «бизнес-класс», пользование VIP-залом, оплата номера класса «люкс» в гостинице и прочие, по мнению проверяющих «излишества». Приходится доказывать, что такой подход совершенно не правомерен, поскольку вывод об экономической обоснованности расходов на командировку должен делаться исключительно исходя из цели командировки. Если цель командировки связана с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, то расходы на такую командировку должны признаваться экономически обоснованными. А уж каким классом летать в командировку и в какой гостинице жить, эти вопросы решаются руководством организации, а не налоговой инспекцией. Подтверждение этой позиции можно найти и в постановлении Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. № 11542/07;

- расходы на оплату информационных и консультационных услуг. Особенно если стоимость этих услуг велика. Оплачивая такие услуги, организации необходимо сразу заготовить аргументы, подтверждающие экономическую обоснованность расходов. Из этих документов должно быть видно не только то, какие услуги были оказаны, но и то, как полученные результаты использовались в деятельности организации. Такими документами могут быть приказы, распоряжения, письма, протоколы, информационные справки и т.д. (см. постановления ФАС Московского округа от 23 сентября 2008 г. № А40-52928/07-11-325, ФАС Западно-Сибирского округа от 24 октября 2008 г. № Ф04-5912/2008(12521-А27-25)). При отсутствии таких документов организация рискует «потерять» соответствующие расходы. Большинство таких споров налогоплательщики проигрывают в связи с тем, что предоставляют только договоры и акты сдачи-приемки, которые не содержат конкретной информации о проведенных консультациях, представленных рекомендациях и выполненных работах, носят обезличенный характер, не содержат расчета стоимости оказанных услуг. Примерами могут служить постановления ФАС Северо-Западного округа от 2 июня 2006 г. № А13-7089/2005-19, ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 мая 2006 г. № А19-39593/05-51-Ф02-2541/06-С1, ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2008 г.

№ А29-2743/2007, ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2008 г.
№ А29-2743/2007;

- расходы на оплату работ (услуг), выполненные сторонними лицами, при наличии в самой организации подразделений (специалистов), в чьи обязанности входит решение аналогичных задач. Например, в организации есть целый юридический отдел, при этом организация заказывает юридические услуги на стороне. В основном судебная практика по таким спорам на стороне налогоплательщиков, поскольку налоговое законодательство не ставит экономическую оправданность затрат в зависимость от наличия или отсутствия у организации своих специалистов, решающих аналогичные задачи (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20 октября 2008 г. № Ф04-6350/2008(13755-А81-37), Волго-Вятского округа от 22 мая 2006 г. № А82-8772/2005-37). Но если оказанные сторонними лицами услуги полностью дублируют полномочия соответствующих работников организации, то такой спор можно проиграть и в суде (см., например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. № А42-5065/2006).

- стоимость консультационных или юридических услуг значительно завышена по сравнению с ценами на аналогичные услуги в данном регионе, с учетом положений ст. 40 НК РФ. Такая ситуация на практике не редкость. И при этом она совершенно не соответствует закону. Экономическая обоснованность расходов не ставится в зависимость от величины этих расходов. Важна лишь цель осуществления расходов, их связь с деятельностью, направленной на получение дохода. А размер расхода, если он кажется налоговому органу завышенным, т.е. не соответствующим уровню рыночных цен, может быть поставлен под сомнение, но только в случаях, установленных ст. 40 НК РФ. Согласно ст. 40 НК РФ, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Это вывод полностью подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07.

У конкретного налогового инспектора, пришедшего на проверку, могут возникнуть и другие претензии. Какие расходы покажутся ему экономически необоснованными, заранее предугадать невозможно.

❶ Узелок на память:

- при подготовке документов, подтверждающих расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, необходимо исходить из того, что придется подтверждать экономическую обоснованность этих расходов в налоговом органе, а возможно и в суде.

ся не возможность организации осуществлять предпринимательскую деятельность без несения тех или иных расходов, а связь осуществленных расходов с деятельностью, направленной на получение дохода».

К сожалению, на практике налоговые органы на местах продолжают путать понятия «экономическая обоснованность» и «экономическая эффективность, целесообразность».

Чаще всего споры с проверяющими возникают по следующим расходам:

- расходы на командировку — приобретение билетов в «бизнес-класс», пользование VIP-залом, оплата номера класса «люкс» в гостинице и прочие, по мнению проверяющих «излишества». Приходится доказывать, что такой подход совершенно не правомерен, поскольку вывод об экономической обоснованности расходов на командировку должен делаться исключительно исходя из цели командировки. Если цель командировки связана с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, то расходы на такую командировку должны признаваться экономически обоснованными. А уж каким классом летать в командировку и в какой гостинице жить, эти вопросы решаются руководством организации, а не налоговой инспекцией. Подтверждение этой позиции можно найти и в постановлении Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2008 г. № 11542/07;

- расходы на оплату информационных и консультационных услуг. Особенно если стоимость этих услуг велика. Оплачивая такие услуги, организации необходимо сразу запастись аргументами, подтверждающими экономическую обоснованность расходов. Из этих документов должно быть видно не только то, какие услуги были оказаны, но и то, как полученные результаты использовались в деятельности организации. Такими документами могут быть приказы, распоряжения, письма, протоколы, информационные справки и т.д. (см. постановления ФАС Московского округа от 23 сентября 2008 г. № А40-52928/07-11-325, ФАС Западно-Сибирского округа от 24 октября 2008 г. № Ф04-5912/2008(12521-А27-25)). При отсутствии таких документов организация рискует «потерять» соответствующие расходы. Большинство таких споров налогоплательщики проигрывают в связи с тем, что предоставляют только договоры и акты сдачи-приемки, которые не содержат конкретной информации о проведенных консультациях, представленных рекомендациях и выполненных работах, носят обезличенный характер, не содержат расчета стоимости оказанных услуг. Примерами могут служить постановления ФАС Северо-Западного округа от 2 июня 2006 г. № А13-7089/2005-19, ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 мая 2006 г. № А19-39593/05-51-Ф02-2541/06-С1, ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2008 г.

№ А29-2743/2007, ФАС Волго-Вятского округа от 28 января 2008 г. № А29-2743/2007;

- расходы на оплату работ (услуг), выполненные сторонними лицами, при наличии в самой организации подразделений (специалистов), в чьи обязанности входит решение аналогичных задач. Например, в организации есть целый юридический отдел, при этом организация заказывает юридические услуги на стороне. В основном судебная практика по таким спорам на стороне налогоплательщиков, поскольку налоговое законодательство не ставит экономическую оправданность затрат в зависимость от наличия или отсутствия у организации своих специалистов, решающих аналогичные задачи (см. постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 20 октября 2008 г. № Ф04-6350/2008(13755-А81-37), Волго-Вятского округа от 22 мая 2006 г. № А82-8772/2005-37). Но если оказанные сторонними лицами услуги полностью дублируют полномочия соответствующих работников организации, то такой спор можно проиграть и в суде (см., например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 мая 2007 г. № А42-5065/2006).

- стоимость консультационных или юридических услуг значительно завышена по сравнению с ценами на аналогичные услуги в данном регионе, с учетом положений ст. 40 НК РФ. Такая ситуация на практике не редкость. И при этом она совершенно не соответствует закону. Экономическая обоснованность расходов не ставится в зависимость от величины этих расходов. Важна лишь цель осуществления расходов, их связь с деятельностью, направленной на получение дохода. А размер расхода, если он кажется налоговому органу завышенным, т.е. не соответствующим уровню рыночных цен, может быть поставлен под сомнение, но только в случаях, установленных ст. 40 НК РФ. Согласно ст. 40 НК РФ, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Это вывод полностью подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07.

У конкретного налогового инспектора, пришедшего на проверку, могут возникнуть и другие претензии. Какие расходы покажутся ему экономически необоснованными, заранее предугадать невозможно.



Узелок на память:

- при подготовке документов, подтверждающих расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, необходимо исходить из того, что придется подтверждать экономическую обоснованность этих расходов в налоговом органе, а возможно и в суде.



Какие документы подтвердят расходы

Из норм ст. 252 НК РФ следует, что обязанность подтверждать правомерность уменьшения доходов на расходы возложена на налогоплательщика. Та же правовая позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10963/06.

Пунктом 1 ст. 252 НК РФ установлено, что расходы должны быть подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Это положение налоговыми органами трактуется следующим образом, если документ содержится в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, то расходы подтверждаются только унифицированной формой документа, если такой формы нет, то документ может быть любой, но при этом все первичные документы должны соответствовать требованиям ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете».

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 июля 1997 г. № 835 «О первичных учетных документах» в целях реализации положений Закона № 129-ФЗ на Госкомстат России возложены функции по разработке и утверждению альбомов унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий.

Так, Госкомстатом России утверждены согласованные с Минфином России и Минэкономразвития России унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и по его оплате (постановление Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1), по учету торговых операций, а также по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением ККМ (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132), по учету основных средств (постановление Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7).

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н) в зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Налоговый кодекс РФ не устанавливает конкретный перечень документов для подтверждения осуществленных расходов и не предъявляет каких-либо требований к оформлению (заполнению) расходных документов. В числе документов, которые служат основанием для признания расходов как экономически обоснованных и документально подтвержденных, можно перечислить следующие: договоры; акты выполненных работ; отчеты о проделанной работе (оказанных услугах); утвержденные руководителями организаций перечни должностей работников, которым в силу исполняемых обязанностей необходимо использование средств сотовой связи; детализированные счета оператора связи; путевые листы; транспортные документы; авансовые отчеты подотчетных лиц; кассовые чеки; платежные поручения; командировочные удостоверения. В каждом конкретном случае таковыми могут быть любые документы, оформленные в соответствии с законодательством Российской Федерации либо обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве. Важно, чтобы на их основании можно было сделать вывод о том, что расходы фактически произведены и экономически обоснованы. При этом представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера затрат подлежат правовой оценке в совокупности.

□ На практике часто возникает проблема признания расходов в случае, если первичные документы оформлены с нарушением требований, установленных ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», например:

- счета и акты не содержат ссылки на номер договора;
- акты не содержат ссылок на приложения;
- приложения к актам не содержат ссылок на акты;
- приложения к актам не подписаны сторонами по договору;
- в документах либо не раскрыто содержание хозяйственной операции (приложения к актам), либо содержание хозяйственных операций носит обобщающий (абстрактный) характер (остальные документы). Это делает невозможным сопоставление отраженных в перечисленных документах хозяйственных операций;
- акты и приложения не содержат ни наименований должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, ни личных подписей указанных лиц.

Если у организации отсутствуют оригиналы документов, то для целей признания расходов могут быть приняты копии первичных документов. Но чтобы их использовать, понадобятся документы, подтверждающие

изъятие, временное отсутствие и т.д. оригиналов документов. Такое же мнение высказал и Минфин России в письмах от 31 октября 2007 г. № 20-12/104579 и от 11 июля 2008 г. № 03-03-06/2/77.

Следует иметь в виду, что при осуществлении отдельных хозяйственных операций объем и формы документов могут устанавливаться отдельными нормативными документами. Например, в постановлении Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 четко прописано, какие документы необходимо составлять до отбытия в командировку: это служебное задание и командировочное удостоверение. И еще два, которые оформляются в течение трех рабочих дней после возвращения работника из служебной поездки, — авансовый отчет и отчет о выполненной работе. К авансовому отчету должны быть приложены подтверждающие расходы оправдательные документы. Исключением из этого правила являются только суточные. Они выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, и их общая сумма фиксируется только в авансовом отчете. Никакие отчетные документы по израсходованным суточным к авансовому отчету прилагать не нужно.

Совсем другое дело — затраты на проезд. Подтверждением проезда служат авиа- или железнодорожные билеты. Что же делать, если работник потерял билеты? Он может написать заявление о том, что билеты утеряны, и попросить возместить понесенные расходы. Но выплата такой компенсации будет иметь определенные налоговые последствия и для предприятия, и для работника.

Нередко по возвращении из загранкомандировки сотрудники прилагают подтверждающие расходы документы на иностранном языке. Кроме того, организации довольно часто приобретают у поставщиков товары и материалы, а также оплачивают услуги сторонним организациям, документы от которых также оформлены на иностранном языке.

Согласно письму Минфина России от 12 мая 2008 г. № 03-03-06/2/47, оправдательные документы, составленные на иностранных языках, должны иметь построчный перевод (на отдельном листе) на русский язык. Такое требование содержится в ст. 68 Конституции РФ, п. 1 ст. 16 Закона РФ от 25 октября 1991 г. № 1807-1 «О языках народов Российской Федерации» и п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

Документы, подтверждающие правомерность расходов, должны содержать достоверную информацию о поставщиках товаров и подтверждать реальность хозяйственных операций. В связи с этим отдельную категорию споров составляют дела, в которых поставщики товаров (работ, услуг) не имеют государственной регистрации и не состоят на учете, что свидетель-

ствуует о нереальности хозяйственных операций налогоплательщиков и недостоверности документов. В таком случае подтвердить спорные расходы вряд ли удастся даже в суде (например, постановление ФАС Поволжского округа от 25 июня 2008 г. по делу № А65-15766/2007-СА2-9).

Другое дело, если поставщики налогоплательщика, по сделкам с которыми заявлены расходы, состоят на налоговом учете, зарегистрированы в ЕГРЮЛ, однако не находятся по юридическим адресам, не отчитываются в налоговом органе и не уплачивают налоги в бюджет. При подтверждении реальности сделок с таким контрагентом суды, как правило, принимают сторону налогоплательщика, поскольку в сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности последнего.

1 *Узелки на память:*

- подтверждать правомерность уменьшения доходов на расходы возложена на налогоплательщика;
- на основании документов должен быть сделан вывод о том, что расходы фактически произведены и экономически обоснованы;
- представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера затрат подлежат правовой оценке в совокупности;
- если у организации отсутствуют оригиналы документов, то для целей признания расходов могут быть приняты копии первичных документов. Но чтобы их использовать, понадобятся документы, подтверждающие изъятие, временное отсутствие и т.д. оригиналов документов.

2 *Инспектор усомнился в цене сделки, что делать*

Анализ споров, связанных с применением ст. 40 НК РФ, показывает, с одной стороны, что инспекции должны провести серьезную аналитическую и поисковую работу для формирования обоснованных выводов в отношении рыночной цены. С другой стороны, налогоплательщики для эффективной защиты своих прав должны не только искать изъяны в методике и выводах налоговых органов, но и быть готовы обосновывать собственные расчеты.

Для начала необходимо определиться с тем, что собственно налоговые органы могут контролировать, используя положения данной статьи, и по каким сделкам такой контроль может проводиться. Другими словами, следует определить круг тех операций (их элементов), которые в принципе могут подпасть под ценовой контроль в целях

налогообложения. Именно с операциями из этого круга при наличии оснований для контроля, которые определены в п. 2 ст. 40 НК РФ, возможны последующие действия по сравнению, анализу и расчетам.

Определение круга сделок, подлежащих контролю на основании ст. 40 НК РФ, — один из базовых вопросов по рассматриваемой проблеме. Его разрешение позволяет определить круг сделок, в отношении которых налоговые органы вправе осуществлять ценовой контроль.

Прежде всего отметим, что ст. 40 НК РФ говорит о цене сделки. Никакие иные условия сделок, например размер штрафных санкций за нарушение условий договора, в качестве предмета контроля в этой статье не обозначены.

Очень часто возникают проблемы, связанные с оценкой наличия или отсутствия оснований для контроля за ценами в целях налогообложения.

Пункт 2 ст. 40 НК РФ содержит четыре основания, при наличии хотя бы одного из которых налоговый орган вправе приступить к дальнейшим действиям по поиску рыночных цен и выявлению наличия или отсутствия оснований для производства расчетов по корректировке налоговой базы и соответствующих доначислений. Так, налоговые органы в ходе контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах не продолжительного периода времени.

При рассмотрении споров суды придерживаются позиции об обязательном наличии хотя бы одного из оснований, предусмотренных п. 2 ст. 40 НК РФ, для осуществления налоговыми органами ценового контроля. Как указано в постановлении Президиума ВАС РФ от 18 марта 2008 г. № 14616/07, налоговые органы в процессе контроля полноты исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в конкретных случаях, названных в данном пункте. Ввиду отсутствия по спору таких оснований инспекция была не вправе проверять правильность применения цен по заключенным обществом договорам на оказание юридических услуг и ставить эти цены под сомнение.

▶ Анализ материалов судебной практики показывает, что весьма часто находятся в центре спорных ситуаций по ценовому контролю:

- взаимозависимость лиц;
- оценочная категория «непродолжительный период времени»;
- идентичность (однородность) товара.

Следует иметь в виду, что признаки взаимозависимости изложены в п. 1 ст. 20 НК РФ. Но, согласно п. 2 этой статьи, суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Что касается понятия «непродолжительный период времени», то следует отметить, что суды исходят из того, что содержание конструкции «непродолжительный период времени» НК РФ не определено и универсальный критерий здесь не может быть найден. В постановлении ФАС Центрального округа от 6 октября 2008 г. по делу № А14-632-200837/28 указано, что спорные сделки, совершенные с интервалом в девять месяцев, не могут рассматриваться как совершенные в пределах непродолжительного периода времени.

Суды последовательно подчеркивают, что предметом для анализа ценовых колебаний в рамках подп. 4 п. 2 ст. 40 НК РФ могут быть только сделки с идентичными (однородными) товарами. Совершение разовой сделки с каким-либо товаром (работой, услугой) фактически исключает возможность для ценового контроля на основании данного пункта.

Следующим этапом контроля налоговых органов является определение рыночной цены товаров.

Согласно п. 3 ст. 40 НК РФ, в случаях, предусмотренных п. 2 данной статьи Кодекса, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), в пределах непродолжительного периода времени, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночная цена должна быть определена с учетом положений, предусмотренных п. 4—11 ст. 40 НК РФ. Законодатель определил в ст. 40 НК РФ строго установленный алгоритм применения методов установления рыночных цен.

В пункте 10 ст. 40 НК РФ закреплено три основных способа определения рыночной цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения:

- метод, в соответствии с которым, рыночная цена определяется исходя из информации, полученной из официальных источников, о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами, услугами в сопоставимых условиях;

- метод цены последующей реализации, в соответствии с которым рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже) за минусом обычных затрат;

- затратный метод, в соответствии с которым рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

Данный перечень методов определения рыночной цены является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит. Налоговые органы вправе применять только методы, указанные в ст. 40 НК РФ (постановления ФАС Северо-Западного округа от 3 октября 2001 г. № А56-7577/01; ФАС Центрального округа от 15 июля 2005 г. № А23-4246/04А-5-353).

Информационный метод является основным или общим методом определения рыночной цены товара (работы, услуги). В случае невозможности применения информационного метода применяется метод цены последующей реализации. И только при невозможности использования информационного метода, а также метода цены последующей реализации, налоговые органы вправе применить затратный метод.

Применять методы определения рыночной цены можно только в строго указанной последовательности, т.е. каждый последующий метод налоговый орган вправе использовать только в том случае, если нельзя применить предыдущий. Таким образом, налоговые органы не могут произвольно выбирать метод определения цены по своему усмотрению, что называется, на глазок.

Реализация данного принципа находит свое закрепление и в судебно-арбитражной практике. Аналогичной позиции придерживается и Минфин России (письмо от 1 апреля 2008 г. № 03-02-07/1-136).

В силу прямого указания п. 11 ст. 40 НК РФ рыночная цена товара, работы или услуги подлежит установлению на основании официальных источников информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. Такого же мнения придерживаются и суды — определение ВАС РФ от 30 апреля 2008 г. № 4121/08, постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 января 2008 г. № А56-8598/2007.

Термин «официальный источник» — это еще одна неопределенная конструкция, заложенная в ст. 40 НК РФ. Единых подходов к оценке

и раскрытию данного термина не выработано, что подтверждают и многие специалисты в области налогообложения. Как и в случае с «непродолжительным периодом времени», термин «официальные источники информации» нигде не определен.

Большинство спорных ситуаций вокруг данного термина заканчивалось тем, что те или иные данные не признавались официальными, на пример:

- справки органов статистики о средних ценах, в них указываются средние цены (постановления ФАС Дальневосточного округа от 6 августа 2008 г. по делу № Ф03-А24/08-2/3043, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 января 2008 г. по делу № Ф04-228/2008(676-А75-37);

- информация, которая предоставляется торгово-промышленными палатами, не является официальным источником информации о рыночных ценах, что в силу п. 11 ст. 40 НК РФ исключает применение ответа палаты о средней рыночной стоимости спорного объекта в целях установления рыночной цены. (постановление ФАС Московского округа от 1 сентября 2008 г. по делу № КА-А40/8144-08);

- отчет оценщика (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23 июня 2008 г. по делу № А29-6753/2007).

В некоторых делах суды ссылаются на отчет оценщика, но не используют его в качестве единственного и достаточного доказательства. Так, в определении ВАС РФ от 23 июня 2008 г. № 7495/08 указано, что в связи с отсутствием официальных данных о рыночной цене квартиры инспекция правомерно воспользовалась данными независимого оценщика, согласно которым определенная им цена соответствовала цене последующей реализации. Схожим образом отчет оценщика (наряду с другими доказательствами) был учтен и в постановлении ФАС Московского округа от 25 января 2008 г. по делу № КА-А40/11223-07.

В постановлении от 27 ноября 2008 г. по делу № А79-2506/2008 ФАС Волго-Вятского округа указал, что инспекция последовательно исследовала возможность применения методов определения рыночной цены, установленных в ст. 40 НК РФ, и в связи с невозможностью их использования обоснованно воспользовалась результатами отчета оценщика, определившего рыночную цену объекта недвижимости. Иными словами, в данном деле суд принял отчет оценщика ввиду отсутствия других возможностей для определения рыночной цены.

Таким образом, можно констатировать наличие определенной тенденции, направленной к постепенному признанию отчета оценщика в качестве подтверждения рыночной цены в отдельных ситуациях.

Завершая анализ подходов к определению официальных источников, необходимо напомнить один базовый подход, который заключается в том, что сведения из официальных источников должны в любом случае

соответствовать требованиям ст. 40 НК РФ. В постановлении Президиума ВАС РФ от 18 января 2005 г. № 11583/04 указано, что, поскольку в силу п. 3 ст. 40 НК РФ определение рыночных цен производится по правилам п. 4—11, официальные источники информации не могут использоваться без учета этих положений, т.е. они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени.

Поскольку поиск на рынке однородных (идентичных) товаров — занятие во многих случаях хлопотное, налоговые органы для определения рыночной цены часто используют метод цены последующей реализации. Как указано в абз. 1 п. 10 ст. 40 НК РФ, при использовании метода цены последующей реализации рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой они реализованы их покупателем при последующей реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя. Однако этот довольно простой алгоритм далеко не всегда корректно реализуется на практике.

Прежде всего налоговые органы не всякий раз соблюдают требование п. 10 ст. 40 НК РФ, которое заключается в том, что для применения метода цены последующей реализации не могут быть использованы какие-либо иные данные, кроме данных приобретателя товара у налогоплательщика. Подтверждая значимость этого требования, коллегии судей (определения ВАС РФ от 14 марта 2008 г. № 16192/07, от 30 января 2008 г. № 175/08) указывали, что рыночная стоимость определена инспекцией с нарушением правил ст. 40 НК РФ, поскольку при применении метода последующей реализации учитывалась прибыль иных предприятий, не имеющих отношения к совершенным налогоплательщиком сделкам, а не прибыль непосредственных покупателей.

Что касается применения затратного метода, то важно отметить две принципиальные позиции, которые находят подтверждение в судебной практике. Во-первых, применять его можно, только когда налоговым органом исчерпаны все иные предусмотренные ст. 40 НК РФ возможности для определения рыночной цены (определение ВАС РФ от 21 марта 2008 г. № 3405/08).

Во-вторых, применяя затратный метод, инспекция не вправе отталкиваться от данных проверяемого налогоплательщика, а должна установить обычные для такой деятельности расходы и норму прибыли

(постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27 октября 2008 г. по делу № Ф04-6518/2008(14707-А27-15), ФАС Московского округа от 31 марта 2008 г. по делу № КА-А40/2317-08).

Давая оценку тому, как налоговым органом был применен затратный метод, в конкретном споре ФАС Северо-Западного округа (постановление от 31 июля 2007 г. по делу № А26-8715/2006-29) указывает, что при использовании этого метода следует применять, во-первых, показатель прибыли, а не рентабельности, что не одно и то же, а во-вторых, показатель прибыли, обычной для данной сферы деятельности, а не для всей отрасли промышленности в целом.

Практика показывает, что при доначислении налогов с использованием ст. 40 НК РФ, налоговые органы зачастую нарушают порядок контроля и определения рыночной цены, установленные в этой статье. По этой причине большинство судебных споров по этим вопросам выигрывают налогоплательщики.

Часто возникает вопрос: подпадают ли под действие ст. 40 Кодекса проценты по договорам займа?

Суды в ряде дел исходили из того, что положения ст. 40 НК РФ не распространяются на передачу имущественных прав. В частности, в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 24 января 2007 г. по делу № Ф03-А73/06-2/5259 указано, что обязательный признак услуги — реализация результатов деятельности, не имеющей материального выражения, в то время как по договору займа деятельность не ведется. Следовательно, заемные отношения нужно рассматривать не как оказание услуг, а как пользование имуществом, в данном случае — деньгами. У налогового органа отсутствовали правовые основания для применения ст. 40 НК РФ к процентам, начисленным по договорам займа при исчислении налога на прибыль организаций. Аналогичное мнение высказаны и другими судами (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 1 ноября 2007 г. по делу № А56-7098/2007; от 14 декабря 2006 г. по делу № А66-6512/2006).



Узелки на память:

- порядок определения налоговыми органами рыночных цен можно оспорить в суде. Большинство судебных споров по этим вопросам выигрывают налогоплательщики;
- в центре спорных ситуаций по ценовому контролю находятся:
- сделки между взаимозависимыми лицами,
- оценочная категория «непродолжительный период времени»,
- идентичность (однородность) товара.



Можно ли защитить свои права, если инспектор обнаружил связь с «опасным» контрагентом

Зависимость «недобросовестный контрагент — необоснованная налоговая выгода налогоплательщика» изложена в п. 10 постановления ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. Арбитры констатировали, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Признание налоговой выгоды необоснованной возможно, по мнению Пленума ВАС РФ, в двух случаях.

Во-первых, если налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом. Например, это возможно, если налогоплательщик и его неблагонадежный контрагент являются взаимозависимыми или аффилированными лицами.

Во-вторых, если налогоплательщик, его взаимозависимые и аффилированные лица совершают сделки, связанные с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. В силу презумпции добросовестности налогоплательщиков, закрепленной в п. 1 постановления № 53, доказывать обстоятельства, свидетельствующие о необоснованности налоговой выгоды, обязаны налоговые органы. Следовательно, неосмотрительный и неосторожный характер действий налогоплательщика должны подтвердить именно чиновники.

Рамки «должной осмотрительности и осторожности» ВАС РФ не определены. Поэтому в каждой конкретной ситуации суд волен будет решать, можно ли считать действия предприятия осторожными или нет.

В большинстве случаев судьи приходят к выводу: если налогоплательщик при заключении договора истребует у поставщика устав, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, выписку из ЕГРЮЛ, а также решения учредителей и участников обществ о назначении руководителей, значит, он проявил осторожность и осмотрительность. Поэтому налоговая выгода в виде вычета или возмещения НДС является обоснованной (постановления ФАС Северо-Западного округа от 22 ноября 2007 г. № А56-48407/2006, от 15 августа 2007 г. № А05-726/2007, ФАС Дальневосточного округа от 18 июля 2007 г. № Ф03-А24/07-2/2671, ФАС Московского округа от 4 декабря 2007 г. № КА-А40/12370-07). Такие действия — однозначное свидетельство осмотрительного поведения налогоплательщика.

И если в дальнейшем выяснится, что контрагент все же недобросовестный, вины налогоплательщика в этом нет и негативные последствия его не коснутся (постановления ФАС Поволжского округа от 22 ноября 2007 г. № А65-8586/07, ФАС Северо-Западного округа от 8 ноября 2007 г. № А56-44634/2006).

В соответствии с налоговым законодательством контроль исполнения налогоплательщиками налогового законодательства возложен на налоговиков, а не на их контрагентов. Неисполнение поставщиками налоговых обязанностей является основанием для применения к ним мер налоговой ответственности, но не может быть причиной отказа покупателю в возмещении НДС. В противном случае нарушается основополагающий принцип — персонафицированность ответственности, поскольку отказ в вычетах является мерой ответственности налогоплательщика за действия контрагента. Согласно правовой позиции КС РФ, изложенной в определении от 16 октября 2003 г. № 329-О: налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В связи с этим, независимо от того, что контрагент налогоплательщика отчетность не представлял, налоги не уплачивал, по юридическому адресу на момент проведения камеральной проверки не присутствовал, вычеты по НДС заявлять можно, если доказано фактическое осуществление хозяйственной деятельности налогоплательщиком и его поставщиком (постановление ФАС Дальневосточного округа от 17 октября 2007 г. № Ф03-А51/07-2/3967).

! *Узелки на память:*

- сделка с «опасным» контрагентом сама по себе не свидетельствует о нарушении налогового законодательства. При подтверждении должной осмотрительности налогоплательщик имеет высокие шансы защитить свои права в суде;
- контроль исполнения налогоплательщиками налогового законодательства возложен на налоговиков, а не на их контрагентов.

? *Где и как проверяющие ищут сомнительного контрагента*

Налоговые органы при проведении контрольной работы создали и постоянно обновляют и пополняют всевозможные «черные списки» адресов массовой регистрации, номинальных директоров, фирм-однодневок, неплательщиков НДС и прочие. Эти базы данных

используются при проведении аналитической работы и планировании выездных налоговых проверок. Часть таких баз размещена на сайте www.nalog.ru — ими могут пользоваться все заинтересованные лица.

Московская база данных представляет собой микродосье на «плательщика». Там содержатся сведения о лицевом счете, дате представления последней отчетности, о схемах, применяемых плательщиком для налоговой минимизации, судебных решениях, если плательщик судился с налоговиками или они с ним. Кроме того, со слов самих налоговиков, там содержится ряд «очень субъективных сведений», которые показались инспекторам подозрительными в работе с плательщиком. Например, если учредитель компании преклонного или юного возраста. Подозрения вызывают такие организации, учредители которых прописаны в сельской местности или на них зарегистрировано 10 и более фирм; если у фирмы заключен договор аренды помещения, которое предположительно не приспособлено для осуществления деятельности; если у организации слишком высока сумма по счетам за телефонные переговоры.

□ Эти досье ни в коем случае не могут быть использованы в качестве доказательных материалов в ходе судебных процессов.

Московское управление ФНС России разослало по инспекциям порядок проверки контрагентов однодневок. Налоговые органы изучат банковские проводки однодневки, а затем проверят ее партнеров, получивших от нее или перечисливших ей 10 млн руб. с момента открытия счета. Проверка ждет и всю цепочку контрагентов.

При проверке анализируются все контрагенты проверяемого налогоплательщика, в обязательном порядке отслеживаются на предмет наличия у них признаков фирм-«однодневок» и «анонимных» структур, а также признаков взаимозависимости. По выявленным контрагентам с подобными признаками посредством работы с информационными ресурсами определяется участие учредителя (руководителя) организации-контрагента в других организациях. Кроме того, проводится тщательный анализ всех разовых и непрофильных сделок.

После отбора некоторых контрагентов налоговики направят письменное поручение об истребовании документов или другой информации в ту инспекцию, где отчитывается интересующий контрагент.

Если же налоговикам потребуется получить дополнительные сведения о контрагенте проверяемой компании, выходящие за рамки истре-

буемых документов, то они смогут это сделать, только если одновременно с поручением составят сопроводительное письмо.

А если изначально «встречка» проводится с целью выявления налоговой «схемы» с использованием цепочки недобросовестных контрагентов, то такое сопроводительное письмо предприятие получит в обязательном порядке. В нем указывается обоснование проведения допроса руководителя или главного бухгалтера контрагента, участвующего в цепочке, и запрашиваются сведения согласно определенному перечню вопросов:

1. Какой вид деятельности фактически осуществляется.
2. Местонахождение офисных и складских помещений (при наличии товарных поставок).

3. Копии налоговых деклараций за проверяемый период.
4. Уровень заработной платы по организации.
5. С какого IP-адреса осуществлялось управление системой «Банк-Клиент Онлайн», с каким оператором связи заключался договор.

6. Является ли контрагент производителем товара (оказывает услуги своими силами) или перепродавцом (привлекает иные организации для оказания услуг, выполнения работ) с указанием его поставщиков (подрядчиков), от которых получены товары (работы, услуги), предоставленные данным контрагентом проверяемому налогоплательщику.

7. Документальное подтверждение фактической возможности контрагента производить товары (выполнять работы, оказывать услуги) для проверяемого предприятия (наличие производственных мощностей, персонала, лицензий и т.п.).

Данные, полученные по встречной проверке, зачастую становятся основным доказательством «недобросовестности» налогоплательщиков.

❶ Узелки на память:

- налоговые органы создали и постоянно обновляют и пополняют всевозможные «черные списки» адресов массовой регистрации, номинальных директоров, фирм-однодневок, неплательщиков НДС и пр.;
- наличие сделок с «фирмой-однодневкой» на сумму более 10 млн руб. может стать причиной назначения выездной проверки;
- для проверки контрагента перед заключением сделки можно воспользоваться «черными списками», размещенными на сайте ФНС России. Распечатки этой информации помогут в дальнейшем подтвердить осмотрительность.



Как проверяющие доказывают наличие необоснованной налоговой выгоды

Организация получает налоговую выгоду, если уменьшает свои налоговые платежи за счет снижения налоговой базы, ставки налога, получения дополнительных вычетов, льгот или права вернуть уплаченный налог из бюджета. Налоговые органы при доначислении налогов и санкций или при отказе в возмещении НДС часто оперируют понятием «необоснованная налоговая выгода», применяя его к широкому кругу хозяйственных операций. Но когда налоговая выгода является необоснованной?

Следует отметить, что в Налоговом кодексе РФ нет определения понятия «необоснованная налоговая выгода».

Согласно постановлению ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление ВАС РФ № 53), налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения операции учтены не в соответствии с действующим экономическим смыслом или не обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с предпринимательской или иной экономической деятельностью.

Определение, приведенное в постановлении ВАС РФ № 53, уникально: под него можно подвести любую хозяйственную операцию, напрямую не связанную с управлением компанией или с получением дохода.

Выводы постановления № 53 полностью соответствуют правовым позициям Конституционного Суда РФ, выраженным в определениях от 4 июня 2007 г. № 320-О-П и № 366-О-П, от 16 октября 2003 г. № 329-О.

Исходя из постановления ВАС РФ № 53, налоговая выгода является необоснованной в случаях, если:

- налогоплательщик учел операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- налогоплательщик получил ее не в рамках реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

• у налогоплательщика нет реальной возможности осуществить ту или иную операцию. То есть недостаточно времени, места или объема материалов, которые необходимы для производства товаров, выполнения работ, или отсутствуют необходимые условия для выполнения хозяйственной операции. В пункте 5 постановления № 53 приведен такой пример: у фирмы нет управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и т.п. Примеры из жизни: производство товаров или работ произведено в сроки, которые намного меньше продолжительности технологического периода или выполнение большого объема работ в отсутствии персонала;

• предприятие для целей налогообложения учитывает только операции, которые влекут саму налоговую выгоду, хотя для реальной деятельности требуется учитывать и другие операции. Скажем, операции по закупке и перепродаже товаров не проведены в учете.

Этот перечень обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности налоговой выгоды, не является исчерпывающим. На обоснованность налоговой выгоды могут указывать и другие обстоятельства. Важно, чтобы они были подтверждены доказательствами.

Практика показывает, что налогоплательщикам, имевшим неосторожность заключить сделку с сомнительным поставщиком, приходится, как правило, доказывать в судах свое право на вычет по НДС и расходы.

К сомнительным поставщикам налоговые органы относят компании, которые не предоставляют сведения при проведении встречных проверок и соответствуют признакам компании-«однодневки»: не находятся по адресу, указанному в учредительных документах, зарегистрированы по адресам массовой регистрации, не сдают отчетность либо сдают ее с нулевыми показателями, учредители и руководители таких организаций являются учредителями и руководителями множества других компаний.

С Что же может стать причиной признания проверяющими налоговой выгоды необоснованной?

1. «Разовый характер сделки». Разовые сделки могут иметь место в любом виде деятельности, ведь каждая компания и предприниматель могут заключать сделки с организациями, финансовое состояние и способность добросовестно исполнять обязательства по налогам которых ему еще не известны. Другое дело, если такие сделки заключаются на постоянной основе, т.е. у организации отсутствуют постоянные контрагенты и устойчивые хозяйственные связи. Для инспекторов это действительно по-

вод обратить на подобное юридическое лицо особое внимание. Арбитры же по данному вопросу не пришли к единогласию. Ряд арбитражных судов считает, что разовый характер сделки не может свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика (в частности, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15 сентября 2008 г. № Ф04-5535/2008(11352-А46-25) и ФАС Северо-Западного округа от 30 августа 2007 г. № А56-39346/2006). Другие же придерживаются диаметрально противоположной точки зрения: суды считают, что разовый характер сделки говорит о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды или же о сознательной направленности на получение возмещения по НДС.

2. Контрагент налогоплательщика не зарегистрирован на территории осуществления деятельности, бухгалтерская и налоговая отчетность контрагентом не представляется в налоговый орган, сведения о контрагенте отсутствуют в Едином государственном реестре юридических лиц, ИНН контрагента не соответствует в разных документах (договор, платежные документы, документы, подтверждающие поставку товара, выполнение работ, лицензии на осуществление деятельности и пр.).

К сожалению, нередко судьи поддерживают налоговиков. Подобные выводы содержат решения ФАС различных округов, принятые в 2007—2008 гг.: постановления ФАС Московского округа от 25 июня 2008 г. № КА-А40/5293-08, от 28 мая 2008 г. № КА-А40/4448-08, ФАС Уральского округа от 9 июля 2008 г. № Ф09-4826/08-С3, от 2 июля 2008 г. № Ф09-4700/08-С3, ФАС Дальневосточного округа от 14 мая 2008 г. № Ф03-А04/08-2/1542, ФАС Московского округа от 16 июля 2007, 23 июля 2007 г. № КА-А40/6673-07, от 27 ноября 2007 г. № КА-А40/12088-07, ФАС Западно-Сибирского округа от 9 августа 2007 г. № Ф04-4761/2007(36326-А46-31).

3. Контрагенты не находятся по адресам, указанным в учредительных документах в качестве официальных.

Арбитражная практика по этому вопросу неоднородна. Есть примеры, когда судьи поддерживают требования налоговых органов (постановление ФАС Московского округа от 7 мая 2007 г. № КА-А40/3146-07, определения ВАС РФ от 12 ноября 2007 г. № 10864/07, ФАС Дальневосточного округа от 28 декабря 2006 г. № Ф03-А73/06-2/4993, ФАС Поволжского округа от 18 января 2007 г. № А55-4278/2006, ФАС Западно-Сибирского округа от 29 января 2007 г. № Ф04-8449/2006(29482-А46-33, постановление ФАС Дальневосточного округа от 19 июня 2008 г. № Ф03-А73/08-2/2143).

Однако существует арбитражная практика и в пользу налогоплательщиков. Так, в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 7 февраля 2008 г. № А56-9121/2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 12 июля 2007 г. № А19-4224/07-Ф02-4352/07, ФАС Западно-Сибирского округа от

26 июля 2007 г. № Ф04-5184/2007 указано, что отсутствие контрагентов общества по юридическим адресам при отсутствии данных о неисполнении ими обязательств налогоплательщиков и недоказанности согласованности действий налогоплательщика, предъявляющего НДС к вычету, и поставщика, не уплачивающего налог в бюджет, не является основанием для отказа в возмещении НДС. Также арбитры обращают внимание на то, что обязанность доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды лежит на налоговом органе (постановления ФАС Московского округа от 31 мая 2007 г. № КА-А40/4730-07-П, ФАС Северо-Западного округа от 28 сентября 2007 г. № А05-1016/2007).

4. Отсутствуют ответы по результатам встречных проверок поставщиков.

В таких случаях суды встают на сторону налогоплательщиков, руководствуясь в своих рассуждениях п. 10 постановления № 53, в котором разъяснено, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Налоговое законодательство не ставит право налогоплательщика на признание расходов и вычет по НДС в зависимость от получения ответов на запросы о проведении встречных проверок поставщиков налогоплательщика — такую позицию заняли судьи в постановлениях ФАС Московского округа от 10 июня 2008 г. по делу № КА-А40/5019-08, от 14 апреля 2008 г. по делу № КА-А40/1754-08, от 18 марта 2008 г. по делу № КА-А40/1821-08, от 5 марта 2008 г. № КА-А40/1146-08 по делу № А40-5983/07-129-45.

В определении от 15 апреля 2008 г. № 4484/08 судьи ВАС РФ также пришли к выводу о том, что отсутствие ответа на запрос инспекции по результатам встречных проверок поставщиков общества не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов, поскольку законодательством не предусмотрена ответственность налогоплательщика за действия третьих лиц.

5. Движение денежных средств, при расчетах покупателя с поставщиком осуществлялось по расчетным счетам, открытым в одном коммерческом банке.

По этому поводу есть решения судей как в пользу налоговых органов (постановления ФАС Московского округа от 22 августа 2007 г.,

29 августа 2007 г. № КА-А40/5772-07, от 18 октября 2007 г. № КА-А40/10721-07, от 6 декабря 2006 г., 11 декабря 2006 г. № КА-А40/11969-06-П), так и поддерживающие налогоплательщиков (постановление ФАС Северо-Западного округа от 3 июля 2007 г. № А56-37642/2006, в котором указано, что наличие расчетных счетов покупателя с поставщиком в одном банке и перечисление поступивших денежных средств в тот же день не свидетельствуют о недобросовестных действиях компании). А судьи ФАС Московского округа в постановлении от 4 июня 2007 г. № КА-А41/4810-07 высказали следующее мнение: налоговое законодательство не предусматривает последствий в виде отказа налогоплательщику в получении налогового вычета по НДС в случае, если расчеты по сделкам покупателей происходят в течение нескольких дней, а их счета находятся в одном банке. Осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Аналогичное мнение изложено и в определении ВАС от 13 августа 2008 г. № 9005/08). Подобные выводы содержатся в следующих решениях: постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 1 апреля 2008 г. № А19-17051/07-45-Ф02-1087/08, ФАС Дальневосточного округа от 24 января 2008 г. № Ф03-А73/07-2/6047, ФАС Московского округа от 5 августа 2008 г. № КА-А40/7020-08, от 9 июля 2008 г. № КА-А40/6208-08, от 20 мая 2008 г. № КА-А40/3137-08, от 2 апреля 2008 г. № КА-А40/2430-08, от 11 марта 2008 г. № КА-А40/1261-08, от 16 января 2008 г. № КА-А40/12683-07.



Узелок на память:

- бремя доказывания о необоснованности налоговой выгоды лежит на налоговых органах.



Имеет ли значение, кто подписал документы контрагента

Налогоплательщику не может быть отказано в применении вычетов и признании расходов лишь на том основании, что поставщик не исполняет добросовестно свои обязанности и имеет признаки компании-«однодневки».

В последнее время налоговые органы, чтобы обосновать отказ в вычетах по НДС и признании расходов, помимо доказательств неосмотрительности налогоплательщика активно используют довод о недостоверности документов и счетов-фактур, подтверждающих вычеты и расходы. При этом проверяющие ссылаются на объяснения учредителей и руководителей поставщиков, из которых следует, что они не

имеют никакого отношения к организации, соответственно, никаких документов не подписывали.

Аргументы проверяющих следующие: чтобы расходы можно было учесть при исчислении налога на прибыль, они должны быть документально подтверждены, т.е. документы должны быть оформлены в соответствии с требованиями законодательства (ст. 252 НК РФ). Налоговый учет ведется на основании первичных документов, требования к содержанию которых установлены в Законе «О бухгалтерском учете» (ст. 9). Одно из требований — указание должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, и наличие их личных подписей. Значит, подтверждающие расходы документы, подписанные неуполномоченными либо неустановленными лицами, по мнению налогового органа, являются недостоверными.

Аналогично и в отношении НДС: к вычету налог принимается при наличии счетов-фактур, которые должны соответствовать требованиям, установленным в ст. 169 НК РФ. В частности, в счетах-фактурах должны содержаться подписи руководителя и главного бухгалтера организации либо иного уполномоченного лица. Из положений ст. 169, 172 НК РФ налоговые органы делают вывод, что счета-фактуры, подписанные неуполномоченными либо неустановленными лицами, не могут служить основанием для принятия НДС к вычету.

Свою позицию налоговые органы подкрепляют ссылкой на п. 1 постановления № 53, в силу которого представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

К сожалению, аргумент, что документы, подписанные неуполномоченными лицами, не могут служить подтверждением расходов и вычетов, находит поддержку и у арбитражных судов. Например, ФАС Московского округа пришел к выводу, что первичные документы по поставщикам не подписаны ни руководителями, ни главными бухгалтерами, содержат недостоверную информацию и, согласно ст. 252 НК РФ, расходы по ним не могут быть приняты к учету при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Кроме того, отсутствуют основания и для принятия предъявленных сумм НДС к вычету, поскольку и счета-фактуры составлены с нарушением ст. 169 НК РФ (постановление от 9 июля 2008 г. по делу № КА-А40/5816-08).

В другом случае этот же суд (постановление ФАС Московского округа от 28 мая 2008 г. по делу № КА-А40/4448-08) также посчитал,

что документы являются недостоверными, поскольку лица, указанные в них, не подписывали эти документы и отношения к деятельности организаций не имели.

Таким образом, вопрос о достоверности документов зависит от того, были ли подписаны первичные документы и счета-фактуры уполномоченными на то лицами либо их подписали лица, не имевшие на это права, которых в т.ч. невозможно установить.

С Доказывать факт подписания документов неуполномоченными лицами должны налоговые органы. Соответственно, прежде всего возникает вопрос, какие доказательства могут подтвердить тот факт, что документы подписаны ненадлежащими лицами.

Как правило, доказывая, что документы подписаны неустановленными либо неуполномоченными лицами, проверяющие ссылаются только на показания учредителей и директоров поставщиков. В этих показаниях учредители и руководители отказываются от участия в деятельности организации, объясняя, например, что они являются номинальными руководителями, поскольку предоставляли свой паспорт для регистрации компании, но никаких документов не подписывали либо вообще не знали, что на них была зарегистрирована какая-либо компания.

Обратите внимание: в некоторых случаях даже при наличии доказательств, что подписи действительно не принадлежат лицам, указанным в документах, нельзя сделать вывод, что документы подписаны неуполномоченными лицами. На практике встречается ситуация, когда руководитель организации предоставляет работнику право подписи счетов-фактур и первичных документов, но в расшифровке подписи фамилия данного лица не отражается. Понимая, что такое оформление не совсем корректно, сказать, что документы подписаны неуполномоченным лицом, все-таки нельзя.

Данный вывод подтверждается, например, Президиумом ВАС РФ в постановлении от 16 января 2007 г. № 11871/06. В ситуации, которую рассмотрел суд, налоговый орган отказал налогоплательщику в вычете по НДС по причине того, что на момент подписания договора купли-продажи и выставления счета-фактуры генеральный директор поставщика умер.

ВАС РФ отметил: инспекция не приводит доказательств подписания счета-фактуры лицом, не имеющим на это полномочий, и на наличие таких доказательств не ссылается. То обстоятельство, что счет-фактура подписан другим лицом, а не директором поставщика, само по себе не может быть положено в обоснование отсутствия у подписавшего документ лица соответствующих полномочий, если инспекцией это не доказано.

! Узелок на память:

- подписание первичных учетных документов и счетов-фактур неуполномоченными на то или неустановленными лицами может быть основанием для признания таких документов недостоверными.

? Какова роль свидетельских показаний для доказательства недобросовестности

Учредители и руководители поставщика заинтересованы уйти от ответственности, которая может наступить, если будет установлено, что организация, к которой они имеют отношение, уклоняется от уплаты налогов. Понятно, что в интересах названных лиц отказаться от каких-либо отношений, в результате которых могла возникнуть обязанность по уплате налогов, не исполненная компанией, даже в случае, когда хозяйственные операции в действительности проводились.

Как показывает практика, не всегда показания учредителей и руководителей организаций-контрагентов принимаются судами как доказательства по процессуальным причинам. Но, даже если такие объяснения приняты судами, возникает вопрос, могут ли они являться единственным доказательством того, что документы указанные лица действительно не подписывали и отношения к организациям фактически не имели.

ВАС РФ в определении от 29 августа 2008 г. № 9299/08 о передаче дела в Президиум ВАС РФ не согласился с решениями нижестоящих судов, которые посчитали, что документы и счета-фактуры, подтверждающие расходы и вычеты по НДС, содержат недостоверные сведения. Такой вывод был сделан судами на основании того, что поставщик не уплачивает налоги, не сдает отчетность, по местонахождению, указанному в учредительных документах, не находится, а также на основании объяснений директора и учредителя поставщика, которые отрицали свое отношение к деятельности компании.

ВАС РФ не согласился с судами, обратив внимание на следующее. Во-первых, наличие признаков компании-«однодневки» у поставщика не отрицает факт поставки, а согласованность действий поставщика и покупателя налоговыми органами не доказана. То обстоятельство, что поставщик нарушает налоговое законодательство, является основанием для привлечения его к налоговой ответственности и не может служить причиной для отказа покупателю в примене-

нии налоговых вычетов по НДС и включении затрат на приобретение товара в расходы по налогу на прибыль в случае представления всех необходимых документов, оформленных в установленном порядке.

Во-вторых, вывод о недостоверности документов не может быть основан лишь на не подкрепленных совокупностью иных доказательств показаниях учредителей, которые являются заинтересованными в уклонении от ответственности.

ВАС РФ обратил внимание на то, что и учредитель, и директор участвовали в создании компании. Указанные лица передавали паспорта знакомым, с которыми неоднократно за вознаграждение ходили к нотариусам и подписывали документы, не читая их. Первоначальный генеральный директор дала показания, что все учредительные, бухгалтерские документы, печати передавались ею по акту лицу, занимающемуся регистрацией изменений в учредительные документы в связи с продажей доли в уставном капитале общества другому лицу. В материалах дела имеется подписанный освобожденным от должности генерального директора и назначенным на эту должность лицом акт приема-передачи документации. Информация об указанных лицах как об учредителе и генеральном директоре содержалась и в ЕГРЮЛ.

Таким образом, можно сделать вывод: если налоговым органом не опровергнут факт участия физических лиц в создании компании (даже без цели участия в ее дальнейшей деятельности), одних только показаний этих лиц о том, что они не имели отношения к деятельности юридического лица) недостаточно, если при этом налоговым органом не опровергнута реальность совершаемых операций.

С Некоторые арбитры приходят к выводу, что пояснения учредителей и директоров по крайней мере должны быть подтверждены данными почерковедческой экспертизы. Например, ФАС Северо-Западного округа посчитал, что одних только пояснений представителя поставщика недостаточно. Суд не принял во внимание показания директора поставщика и выводы налогового органа о несоответствии подписи на спорном счете-фактуре, поскольку эти выводы были сделаны на основании визуального осмотра, который сам по себе не является доказательством по делу. Почерковедческая экспертиза, согласно ст. 95 НК РФ, не проводилась, следовательно, вывод о несоответствии подписи не основан на доказательствах (постановление от 23 июля 2008 г. по делу № А56-15782/2007). Аналогичный подход содержится и в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 27 октября 2008 г. по делу № А66-7604/2007, ФАС Московского округа от 19 июня 2008 г. по делу № КА-А40/5311-08.

Отказ налогового органа в вычете и признании расходов лишь на основании того, что документы подписаны неустановленными лицами, носит формальный характер. Как отмечал Конституционный Суд РФ, при разрешении споров, касающихся выполнения обязанности по уплате налогов, арбитражные суды не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правильности применения налогового законодательства, в т.ч. правомерности применения налоговых вычетов, обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств. В частности, действительные отношения продавца и покупателя, наличие иных помимо счетов-фактур документов, подтверждающих уплату налога в составе цены товара (работы, услуги), и т.п. (определение КС РФ от 24 января 2008 г. № 33-О-О).

Налоговые органы часто используют объяснения учредителей и руководителей, полученные сотрудниками МВД при проведении оперативно-розыскных мероприятий, при проверке иных налогоплательщиков, либо объяснения, полученные после завершения налоговой проверки. При наличии таких фактов налогоплательщик вправе требовать непринятия данных доказательств по причине того, что они являются недопустимыми.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определении от 4 февраля 1999 г. № 18-О, результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, если они получены с соблюдением требований Закона № 144-ФЗ, можно использовать в качестве доказательств после закрепления их надлежащим процессуальным путем. Налоговый орган вправе на основе полученной от органов внутренних дел информации допросить представителей поставщиков в качестве свидетелей с составлением протокола, как того требуют ст. 90 и 99 НК РФ. Если налоговый орган не воспользовался своим правом, показания, полученные сотрудниками ОВД, не являются допустимым доказательством. Данное обстоятельство подтверждают и суды (постановления ФАС Северо-Западного округа от 17 июля 2008 г. по делу № А26-6280/2007 и от 16 июня 2008 г. по делу № А56-52379/2007, ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 февраля 2007 г. № А33-5820/06-Ф02-350/07).

В определении от 6 марта 2008 г. № 2291/08 указано, что документы, полученные за рамками налоговой проверки, т.е. в нарушение установленной НК РФ процедуры сбора доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения, не могут быть признаны допустимыми доказательствами в силу ст. 68 АПК РФ.

Если налоговая проверка завершена, а инспекция представляет в суд протокол допроса учредителей и руководителей, составленный по-

сле окончания проверки и вынесения решения, то полученные пояснения не будут являться надлежащим доказательством (см. постановление ФАС Московского округа от 22 июля 2008 г. по делу № КА-А40/5646-08).

Однако следует отметить, что существуют решения судов, поддерживающие налоговые органы на основании свидетельских показаний. Примером этому могут быть постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 марта 2008 г. по делу № А19-11334/07-51-Ф02-737/08, ФАС Западно-Сибирского округа от 11 марта 2008 г. по делу № Ф04-579/2008(1888-А46-40), ФАС Западно-Сибирского округа от 31 июля 2007 г. по делу № Ф04-5140/2007(36796-А46-37), ФАС Московского округа от 3 апреля 2008 г. по делу № КА-А40/1466-08, ФАС Московского округа от 13 марта 2008 г. по делу № КА-А40/1721-08-2, ФАС Северо-Западного округа от 9 июня 2008 г. по делу № А56-12727/2007, ФАС Уральского округа от 5 марта 2008 г. по делу № Ф09-1092/08-С2.

Как правило, показания учредителей и руководителей организаций-контрагентов принимаются судами как доказательства при наличии иных доказательств нереальности сделок, таких как отсутствие у организации достаточного персонала, основных средств и прочие.

❶ **Узелки на память:**

- свидетельские показания не могут быть основным доказательством нарушения налогового законодательства;
- вывод о недостоверности документов не может быть основан лишь на свидетельских показаниях, не подкрепленных совокупностью иных доказательств.

❷ **Когда налоговая выгода считается обоснованной**

Под налоговой выгодой для целей постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление № 53) понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета» (п. 1).

Отсюда следует, что уменьшение размера налоговой обязанности будет означать уменьшение размера налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет. Следовательно, налоговая выгода во многом определяется действиями налогоплательщика по оптимизации

налогообложения, поскольку цель последней и состоит в снижении суммы уплачиваемых налогов. В зависимости от оценки непосредственных действий налогоплательщика, которые стали причиной снижения налога, налоговая выгода может быть признана обоснованной или необоснованной.

Как указано в п. 4 постановления № 53, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Согласно п. 9 постановления № 53 установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом следует отметить, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если суд установит, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Следует также учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

При этом получение налоговой выгоды само по себе не является противоправным явлением, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика. ВАС РФ прямо допускает получение налогоплательщиком налоговой выгоды, если тот документально обосновал свое право на получение налоговой выгоды, а налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в представленных документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы (абз. 3 п. 1 постановления № 53).

Таким образом, концепция налоговой выгоды строится на презумпции добросовестности налогоплательщика (абз. 1 п. 1 постановления № 53). Налоговый же орган вправе опровергнуть презумпцию добросовестности, представив убедительные доказательства (абз. 2 п. 2 постановления № 53).

Постановление предписывает судьям признавать выгоду необоснованной лишь в случае, когда налоговики докажут, что представ-

ленные налогоплательщиком сведения о праве на нее неполны, недостоверны или противоречивы. Каким образом доказывать — дело инспекторов.

Важно отметить, что в определении налоговой выгоды, приведенном в п. 1 постановления № 53, не упоминается уменьшения размеров налоговой обязанности налогоплательщика в результате применения им какого-либо из специальных налоговых режимов (в соответствии с главами 26.1, 26.2, 26.3 и 26.4 части второй НК РФ). Однако на практике очень часто налоговые органы признают налоговую выгоду необоснованной у налогоплательщиков, применяющих налоговые схемы с участием взаимозависимых и аффилированных лиц, использующих упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 НК РФ.



Узелки на память:

- под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета;
- налоговая выгода не может быть самостоятельной целью сделки;
- получение налоговой выгоды само по себе не является противоправным явлением, свидетельствующим о недобросовестности налогоплательщика;
- при определении налоговой выгоды не упоминается уменьшения размеров налоговой обязанности в результате применения специальных налоговых режимов.



Как подтвердить свою добросовестность и осмотрительность

В последние годы существует тенденция, что судья уже стал законодателем: он определяет правила, которые обязан соблюдать налогоплательщик.

Несмотря на то, что законодательно и нормативно понятие должной осмотрительности и осторожности не установлено, суды расценивают эти понятия в зависимости от того, проверил налогоплательщик достоверность сведений контрагента или нет. Так, в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 21 августа 2006 г. по делу № Ф04-3446/2006 (25284-А27-33) суд указал, что законодательство о налогах

и сборах не устанавливает прямую обязанность налогоплательщика проверять достоверность реквизитов, указанных поставщиком товара в выставленных счетах-фактурах, договорах. Однако исходя из Закона «О бухгалтерском учете», одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, и поскольку гражданским законодательством не установлено иное, налогоплательщик не лишен права затребовать от контрагента по договору доказательства, подтверждающие достоверность сведений, изложенных в представленных документах.

Если налогоплательщик не сможет объяснить, по каким критериям он выбрал контрагента по сделке и с кем именно общался лично из персонала организации-контрагента, то это будет расценено как отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента по сделке и, как следствие, налогоплательщику будет отказано как минимум в вычете «входного» НДС. В постановлении ФАС Уральского округа от 5 декабря 2006 г. по делу № Ф09-10796/06-С2 указано следующее. В ходе налоговой проверки инспекцией было установлено:

- поставщика налогоплательщик нашел по электронной почте;
- учредители, руководитель и бухгалтер ему неизвестны;
- все договоры он заключал с лицом, личность которого не установлена;
- заявки на поставку товара делал по телефону;
- оплату производил по реквизитам по письменной просьбе поставщика;
- расчеты векселями производились без всяких документов и актов.

На основании указанных обстоятельств налоговым органом сделан вывод, что налогоплательщик действовал недобросовестно. Суды, согласившись с доводами налоговой инспекции, пришли к выводу, что налогоплательщик не проявил должную степень заботливости и осмотрительности при ведении предпринимательской деятельности.

□ Чаще всего судьи считают, что подтверждением должной осмотрительности и осторожности при заключении договоров являются представленные свидетельства о государственной регистрации поставщиков, о постановке их на налоговый учет, решение участника и уставы организации-контрагента. Примером такого решения является постановление ФАС Поволжского округа от 5 ноября 2008 г. № А55-4395/2008. Кроме того, суд отметил, что налогоплательщик производил оплату только по

факту исполнения заключенных договоров и только через банковские счета, что также можно рассматривать как проявление осмотрительности.

ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 10 ноября 2008 г. № А56-53726/2007 и Тринадцатый ААС в постановлении от 13 октября 2008 г. № А56-7206/2008 также решили, что подтверждением должной осмотрительности является наличие копии свидетельства о государственной регистрации юридического лица, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе этого юридического лица и информационного письма об его учете в ЕГРПО.

Аналогичное решение принял ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 29 октября 2008 г. № А56-5024/2008, изучив представленные налогоплательщиком копии учредительных документов комиссионера и субкомиссионера, а также свидетельства об их государственной регистрации и постановке на налоговый учет.

Однако эти решения судов вовсе не означают, что налогоплательщик может быть гарантированно защищен от обвинений в неосмотрительности, имея на руках лишь копии вышеназванных документов.

Проблемой является возможность произвольного принятия решений судом. Так, отказывая налогоплательщику, в постановлении от 11 ноября 2008 г. № 9299/08 Президиум ВАС РФ указал, что даже проявление должной осмотрительности при выборе контрагента не дает налогоплательщику оснований претендовать на удовлетворение заявленных требований, поскольку поставщик отчетность в налоговую инспекцию не представлял и штатной численности не имел. Неисполнение контрагентом требований закона фактически переводит налогоплательщика в разряд неблагонадежных.

Как пояснил ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 11 ноября 2008 г. № А33-2940/08-Ф02-5516/08), сам по себе факт получения обществом пакета учредительных документов контрагента не может рассматриваться как проявление достаточной степени осмотрительности. Информация о регистрации контрагента в качестве юридического лица и постановке его на учет в налоговом органе носит справочный характер и не характеризует контрагента как добросовестного, надежного и стабильного участника хозяйственных взаимоотношений.

Не помогло организации наличие таких документов и в деле, рассмотренном ФАС Поволжского округа в постановлении от 11 ноября 2008 г. № А57-9994/06. Ведь инспекция установила, что при совершении сделки отсутствовали перевозчики материалов и готовой продукции, а при перечислении денежных средств применялась схема их кругового движения. Кроме того, было доказано, что невозможно изготовить большое количество определенной продукции за короткий срок.

Аналогичное решение принял и ФАС Уральского округа. В постановлении от 27 октября 2008 г. № Ф09-7964/08-С2 этот суд решил, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности, поскольку счета-фактуры были подписаны неустановленными лицами.

Никакие «горы документов» не убедили ФАС Северо-Западного округа в добросовестности налогоплательщика, поскольку выяснилось, что числившийся директором и бухгалтером и якобы подписавший счета-фактуры гражданин на тот момент уже умер (постановление от 23 октября 2008 г. № А56-4120/2008).

Такие противоположные выводы дают, как ни странно, однозначный и ясный ответ: действия налогоплательщика по проявлению должной осмотрительности практически не влияют на принятие судами окончательного решения.

Объяснение данному обстоятельству дал Тринадцатый ААС в постановлении от 5 ноября 2008 г. № А56-18569/2008. Судьи подчеркнули, что сама обязанность проявлять должную осмотрительность, формы и способы выполнения этой обязанности, последствия ее неисполнения должны устанавливаться законом.

ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 13 ноября 2008 г. № А56-4538/2008 подчеркнул, что положениями НК РФ налогоплательщик не обязывается при заключении сделки проверять, включена ли организация-поставщик в ЕГРН, соответствует ли его ИНН действительному идентификационному номеру и выполняет ли эта организация свои налоговые обязательства, если при этом не будет доказано, что представленные налогоплательщиком документы неполны, недостоверны и (или) противоречивы, а его действия и операции его контрагентов направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

Иной подход не соответствует принципу правовой определенности, согласно которому негативные меры должны быть однозначными, а их применение — предсказуемым для лиц, в отношении которых они применяются.

В настоящий же момент НК РФ не устанавливает ни обязанность налогоплательщика проявлять должную осмотрительность, ни формы и способы исполнения такой обязанности. Следовательно, ссылки на неосмотрительность возможны лишь как дополнения к доказанному отсутствию экономической деятельности налогоплательщика.

В любом случае, формы и способы выполнения обязанности по соблюдению должной осмотрительности, не являются основополагающими в вопросе правомерности образования у налогоплательщика налоговой выгоды, и потому являются лишь дополнительным аргументом при принятии судами окончательного решения.

► Рекомендуем читателям заранее позаботиться о системе аргументированной защиты, которая позволит минимизировать риски предъявления претензий со стороны налоговых органов. С этой точки зрения важную роль играет предварительная проверка потенциального контрагента.

Прежде всего, организации нужно разработать перечень документов, которые необходимо затребовать от контрагентов при заключении как долгосрочных, так и разовых договоров. Этот список может включать заверенные руководителем копии:

- учредительных документов контрагента;
- Свидетельства о присвоении ИНН и Свидетельства о регистрации;
- баланса и отчета о прибылях и убытках на последнюю отчетную дату с отметкой налогового органа о приеме;
- налоговых деклараций с отметками налогового органа;
- договора аренды помещения (как офисного, так и складского или производственного).

Хорошо запросить свежую выписку из ЕГРЮЛ и проверить данные с использованием сайта налоговых органов: www.nalog.ru/fns/index.php, на котором содержится база данных, позволяющая получить сведения о дате регистрации юридического лица, его ОГРН, ИНН и юридическом адресе.

Можно самостоятельно получить в налоговой инспекции выписку из ЕГРЮЛ. Это официальный документ, который в спорной ситуации послужит серьезным доказательством осмотрительности компании в выборе контрагента. Получить такую справку стоит около 200 руб., а сэкономить можно много, особенно учитывая тот факт, что все проблемные компании легально зарегистрированы и поставлены на налоговый учет.

Можно также запросить у налоговой инспекции по месту нахождения контрагента копии его налоговой отчетности. Дело в том, что даже компании-«однодневки» в период активности сдают таковую. Скорее всего, налоговый орган откажет в выдаче такой информации, но само обращение (и отказ) будет доказательством осторожности и осмотрительности. Такой вывод содержится в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 5 марта 2008 г. № Ф04-1408/2008(1506-А45-34).

Кроме того, необходимо:

- собирать любые доказательства личных контактов с руководителями компании-партнера: визитки, выписки из книги выдачи пропусков, материалы электронной переписки;
- хранить информацию о контрагенте: рекламные листовки, распечатки с интернет-сайтов, письма с рекомендациями от партнеров и т.п.

Сам факт проверки позволит выявить недобросовестных поставщиков и поможет избежать множества проблем, представив суду доказательства осуществления проверки контрагентов. Налогоплательщик продемонстрирует суду ту самую осмотрительность, которую суд ожидает от него.

В правила документооборота организации целесообразно внести положения, обязывающие сотрудников организации хранить комплекты документов по контрагентам вместе с договорами и иной первичной документацией по контракту. Если же проводилась проверка контрагента через сайт налогового органа, целесообразно оформлять результаты таких проверок служебными записками и прилагать к ним распечатки с сайта.

Кроме того, нелишне сличить сведения, указанные в учредительных документах и в договоре, а также в первичных документах, получаемых от этого контрагента. При наличии несоответствий данных не помогут даже доказательства «должной осмотрительности». Так, в постановлении от 31 января 2008 г. № А49-3940/2007 ФАС Поволжского округа указал, что у налогоплательщика должны были возникнуть сомнения в добросовестности поставщика хотя бы потому, что на печати в договоре был указан один ИНН, а в платежных поручениях, товарных накладных и чеках — другой (разница в одну цифру).

! *Узелки на память:*

- нормативно понятия *должной осмотрительности* и *осторожности* не установлено, суды расценивают их в зависимости от того, проверил налогоплательщик достоверность сведений контрагента или нет;
- формы и способы соблюдения *должной осмотрительности* стоит ввести в ежедневную практику хозяйственной деятельности: это будет дополнительным аргументом при принятии судом окончательного решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Именно в процессе проведения контрольно-проверочных мероприятий налоговых органов становятся очевидными недостатки правового регулирования налогообложения и контрольной деятельности.

На страницах этой книги я прежде всего хотела поделиться своим опытом участия в разрешении налоговых споров. Эта книга будет полезна не только консультантам, но и тем налогоплательщикам, которые приняли решение самостоятельно отстаивать свою правоту в споре с налоговой инспекцией.

Прежде всего, мне хотелось бы вселить в читателя веру в то, что налогоплательщики имеют реальную возможность защитить свои права и интересы, если они нарушены налоговыми органами. Подтверждением тому являются положительные примеры судебных решений.

Практика показывает, что использование «презумпции невиновности» в налоговых спорах в большинстве случаев неэффективно и не приносит ожидаемого результата. К сожалению, налогоплательщикам приходится доказывать свою невиновность. К успеху могут привести только активные действия по защите прав.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

_____ (полное наименование организации или полное наименование
_____ организации и филиала (представительства) организации,
_____ ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии));
_____ местонахождение организации (место жительства физического лица))

УВЕДОМЛЕНИЕ № _____ о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации

_____ (должность, наименование налогового органа, Ф.И.О.)
вызывает _____
_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное
наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП,
Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))
в _____ (наименование налогового органа)
по адресу _____ (местонахождение налогового органа и № комнаты)
1 _____ (указать день и время)
_____ (указать подробное описание цели вызова налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента))

Подпись должностного лица
налогового органа:

_____ (должность, наименование налогового органа)
_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Телефон: _____

² "Уведомление о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) получил"

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации (филиала (представительства))
_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

¹ При необходимости могут быть указаны несколько дней и приемные часы.

² Заполняется в случае вручения уведомления непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 2

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 18.04.2007 № ММ-3-03/239@
(в ред. Приказа ФНС РФ
от 11.01.2009 № ММ-7-3/1@)

РЕШЕНИЕ № _____
о возмещении _____ суммы налога
(полностью или частично)
на добавленную стоимость, заявленной к возмещению

_____ (место составления)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

_____ (классный чин, Ф.И.О.)

рассмотрев материалы камеральной налоговой проверки, проведенной в период с _____ по _____ на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость в сумме _____, представленной за _____,

_____ (указывается налоговый период, за который
представлена налоговая декларация)

_____ (дата представления налоговой
декларации в налоговый орган)

_____ (полное наименование проверяемой организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН) и документов, представленных налогоплательщиком _____

_____ (указываются документы, представленные вместе с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость) а также иные документы _____

_____ (указываются документы, полученные налоговым органом и (или) представленные налогоплательщиком после окончания камеральной налоговой проверки)

и одновременно с решением¹ _____

_____ (указывается вид, дата и номер решения, вынесенного в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)

вынесенным руководителем (заместителем руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа, Ф.И.О.)

УСТАНОВИЛ:

1. Применение² налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям по реализации товаров (работ, услуг) в сумме _____ руб. обоснованно.
2. Применение² налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям по реализации товаров (работ, услуг) в сумме _____ руб. необоснованно.
3. Применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме _____ руб. необоснованно.
4. Завышение (занижение)³ налоговой базы в сумме _____ руб.

Руководствуясь пунктом _____⁴ статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации

РЕШИЛ:

1. Возместить _____

(полное наименование организации, ИНН/КПП;
Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН)
налог на добавленную стоимость в сумме _____ руб.

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

Копию настоящего Решения получил⁶:

_____ (Ф.И.О. руководителя организации, наименование организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя)
либо Ф.И.О. ее (его) представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Заполняется в случае вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Заполняется в случае, если в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), по которым налогоплательщиком применена налоговая ставка 0 процентов.

³ Нужно подчеркнуть.

⁴ Указывается пункт 2 или 3 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

⁵ Сноска исключена.

⁶ Заполняется в случае вручения копии Решения непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 3

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 18.04.2007 № ММ-3-03/239@
(в ред. Приказа ФНС РФ
от 11.01.2009 № ММ-7-3/1@)

РЕШЕНИЕ № _____
об отказе в возмещении _____ суммы налога
(полностью или частично)
на добавленную стоимость, заявленной к возмещению

_____ (место составления)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

_____ (классный чин, Ф.И.О.)

рассмотрев материалы камеральной налоговой проверки, проведенной в период с _____ по _____ на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость в сумме _____, представленной за _____

_____ (указывается налоговый период, за который представлена налоговая декларация)

_____ (дата представления налоговой декларации в налоговый орган)

_____ (полное наименование проверяемой организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН) и документов, представленных налогоплательщиком _____

_____ (указываются документы, представленные вместе с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость) а также иные документы _____

_____ (указываются документы, полученные налоговым органом и (или) представленные налогоплательщиком после окончания камеральной налоговой проверки)

и одновременно с решением _____

_____ (указывается вид, дата и номер решения, вынесенного в соответствии со статьями 101 Налогового кодекса Российской Федерации)

вынесенным руководителем (заместителем руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа, Ф.И.О.)

УСТАНОВИЛ:

1. Применение¹ налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям по реализации товаров (работ, услуг) в сумме _____ руб. обоснованно.
2. Применение¹ налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям по реализации товаров (работ, услуг) в сумме _____ руб. необоснованно.
3. Применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме _____ руб. необоснованно.
4. Завышение (занижение)² налоговой базы в сумме _____ руб.

Руководствуясь пунктом 3 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации

РЕШИЛ:

Отказать _____
(полное наименование организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН)
в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме _____ руб.

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(классный чин)

(подпись)

(Ф.И.О.)

Копию настоящего Решения получил³:

(Ф.И.О. руководителя организации, наименование организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя)
либо Ф.И.О. ее (его) представителя)

(дата)

(подпись)

¹ Заполняется в случае, если в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), по которым налогоплательщиком применена налоговая ставка 0 процентов.

² Нужно подчеркнуть.

³ Заполняется в случае вручения копии Решения непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 4

Приложение № 5
к Приказу ФНС России
от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@
(в ред. Приказа ФНС РФ
от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@)

“ _____ ” _____ 20__ г.
№ _____

Пояснительная записка
к уточненной (уточненным) налоговой декларации (налоговым декларациям)
(_____)

(налогоплательщик)

ИНН _____ КПП _____
Представленной (представленным) в связи с выявлением фактов ведения
финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

Настоящим сообщая, что за период с “ _____ ” _____ по “ _____ ” _____
организация осуществляла _____
(фактический вид деятельности)

При самостоятельной оценке рисков установлены факты недостаточных документальных свидетельств должной осмотрительности при выборе некоторых контрагентов по ряду сделок, осуществленных нашей организацией за вышеуказанный период.

С целью исключения налоговых рисков в части возможности квалификации налоговыми органами таких операций как соответствующих (идентичных, аналогичных по своему содержанию) способам ведения деятельности с высоким налоговым риском, размещенным на сайте ФНС России, _____

(наименование налогоплательщика)

проведен перерасчет налоговых обязательств с учетом выявленных фактов и представлена(ы)
следующая(ие) уточненная(ые) налоговая(ые) декларация(и):

№ п.п.	Наименование налога (сбора)	Отчетный период

Принимая во внимание, что данные факты не носят системного характера и не связаны с умыслом получить необоснованную налоговую выгоду, а также то, что

(наименование налогоплательщика)

иные способы, соответствующие информации, размещенной на сайте ФНС России, не применялись, прошу учесть добровольно предпринятые меры по снижению налоговых рисков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Руководитель организации

Приложение 5

D:\KNORUS\СТЕПЧЕНКО_Налоговые проверки - ответы на самые задаваемые вопросы\PRAVKA\Формы 1\05.doc

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@

РЕШЕНИЕ № _____ о проведении выездной налоговой проверки

_____ (место составления)

_____ (дата)

На основании статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (фамилия, инициалы)

РЕШИЛ:

1. Назначить выездную налоговую проверку _____

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)

(указывается основание проведения выездной налоговой проверки в соответствии со статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации в случае проведения повторной выездной налоговой проверки: "в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в порядке контроля вышестоящим налоговым органом за деятельностью _____ (указывается наименование налогового органа, проводившего проверку)" или "в соответствии с подпунктом 2 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с представлением уточненной _____

(указывается наименование налоговой декларации), в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного", либо в случае проведения выездной налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации: "в связи с реорганизацией организации" или "в связи с ликвидацией организации") по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов: _____

_____ (указывается перечень проверяемых налогов и сборов либо указание на проведение выездной налоговой проверки "по всем налогам и сборам")

за период с _____ (дата) по _____ (дата)

2. Поручить проведение проверки _____

_____ (должности, Ф.И.О. сотрудников налогового органа с указанием руководителя проверяющей группы (бригады) и сотрудников органа внутренних дел)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

С решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица) (Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

Приложение 6

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 07.05.2007
№ ММ-3-06/281@

РЕШЕНИЕ № _____ о внесении изменений в Решение о проведении выездной налоговой проверки

_____ (место составления)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (Ф.И.О.)

в связи с необходимостью изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)

РЕШИЛ:

Внести изменения в Решение о проведении выездной налоговой проверки
от _____ № _____, принятое руководителем (заместителем руководителя)
(дата)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (Ф.И.О.)

_____ ("включив в состав лиц, проводящих выездную налоговую проверку" и (или) "исключив из состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку")

_____ (должности, Ф.И.О. сотрудников налогового органа и (или) сотрудников органа внутренних дел)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

С Решением о внесении изменений в Решение о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
(Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

Приложение 7

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

_____ (полное наименование организации или полное наименование
_____ организации и филиала (представительства) организации,
_____ ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии));
_____ местонахождение организации (место жительства физического лица))

ТРЕБОВАНИЕ № _____ о представлении документов (информации)

В соответствии со _____ Налогового кодекса
(статья 93 или 93.1)
Российской Федерации Вам необходимо представить в течение _____

(10 дней со дня вручения –
в соответствии со статьей 93
или 5 дней со дня получения –
в соответствии со статьей 93.1)

настоящего требования следующие документы:

- 1) _____
(наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, период,
к которому они относятся)
- 2) _____
- 3) _____
- 4) _____
- 5) _____

¹ информацию _____
(указывается истребуемая информация, при истребовании информации относительно
конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку)

² касающихся деятельности: _____
(полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП
_____ или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;
Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

² в связи с _____
(указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость
в представлении документов (информации))

³ Приложение: Копия Поручения _____
(наименование налогового органа)

об истребовании документов (информации) от _____ № _____ на _____ л.
(дата)

Приложение 8

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 06.03.2007
№ ММ-3-06/106@

РЕШЕНИЕ № _____

о _____
(продлении или об отказе в продлении)
сроков представления документов

_____ (место составления) _____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя) _____
(наименование налогового органа)

_____ (фамилия, инициалы)
в соответствии с пунктом 3 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации рассмотрев
уведомление (письмо) (исх. № _____ от _____ (дата) и/или дата почтового отправления
_____ и/или вх. № _____ от _____ (дата) _____ (дата)

(полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования
организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)
о невозможности представления в 10-дневный срок документов, истребованных на основании
требования о представлении документов от _____ № _____,
(дата)
на основании статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации

РЕШИЛ:

_____ представления документов.
(продлить сроки или отказать в продлении сроков)

¹Сроки представления документов продлить до _____
(дата)

Руководитель (заместитель руководителя)
_____ (классный чин) _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

М.П.

²С решением _____ представления документов
(о продлении или об отказе в продлении сроков)

ознакомлен: _____
(должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
(Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата) _____ (подпись)

¹ Указывается при продлении сроков представления документов.

² Заполняется в случае ознакомления с Решением о продлении или об отказе в продлении сроков представления документов непосредственно соответствующего лица.

Приложение 9

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 06.03.2007
№ ММ-3-06/106@

РЕШЕНИЕ № _____ о приостановлении проведения выездной налоговой проверки

_____ (место составления) _____ (дата)

В соответствии с подпунктом _____¹ пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

РЕШИЛ:

Приостановить с _____ (дата) проведение выездной налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН) назначенной на основании решения руководителя (заместителя руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

от _____

(дата)

№ _____

в связи с необходимостью _____

_____ (истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации; получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации; проведения экспертиз; перевода на русский язык документов, представленных проверяемым лицом на иностранном языке)

²у _____

_____ (наименование организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

С решением о приостановлении проведения выездной налоговой проверки ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица) (Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Указывается номер подпункта пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащий соответствующее основание приостановления проведения выездной налоговой проверки.

² Указывается при приостановлении выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подпункте 1 пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Приложение 10

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 06.03.2007
№ ММ-3-06/106@

РЕШЕНИЕ № _____ о возобновлении проведения выездной налоговой проверки

_____ (место составления) _____ (дата)
На основании статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации руководитель
(заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (Ф.И.О.)

РЕШИЛ:

Возобновить с _____ (дата) проведение выездной налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования
организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)
назначенной на основании решения руководителя (заместителя руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

от _____ № _____

_____ (Ф.И.О.)

_____ (дата)

и приостановленной на основании решения руководителя (заместителя руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

от _____ № _____

_____ (Ф.И.О.)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

С решением о возобновлении проведения выездной налоговой проверки ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
(Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

Приложение 11

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель
(заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

" ____ " _____ 20 ____ г.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ № _____ о производстве выемки документов и предметов

_____ (место составления)

_____ (дата)

_____ (должность, Ф.И.О. лица, вынесшего постановление, наименование налогового органа)
в ходе проведения выездной налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования
организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

_____ (указываются сведения, идентифицирующие выездную налоговую проверку)

УСТАНОВИЛ:

_____ (исложение обстоятельств, послуживших основанием для производства выемки документов и предметов

_____ (мотивов производства выемки))

на основании статьи 94 Налогового кодекса Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

произвести выемку у _____

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации
и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))
следующих документов и предметов:

1. _____

2. _____

3. _____

Подпись должностного лица
налогового органа:

_____ (должность, наименование налогового органа)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

С постановлением о производстве выемки документов и предметов ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
(Ф.И.О. представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

Приложение 12

УТВЕРЖДЕН
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

ПРОТОКОЛ № _____ выемки документов и предметов

_____ (место составления)

_____ (дата)

Выемка начата _____ час. _____ мин.
Выемка окончена _____ час. _____ мин.

_____ (должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол, наименование налогового органа)

_____ (должности, Ф.И.О. лиц, производивших выемку, наименование налогового органа (наименование органа внутренних дел))
в соответствии с правами, предоставленными подпунктом 3 пункта 1 статьи 31, пунктом 4 статьи 93 и статьей 94 Налогового кодекса Российской Федерации на основании постановления о производстве выемки документов и предметов от _____ № _____, вынесенного _____ (дата)

_____ (должность, Ф.И.О. должностного лица налогового органа, наименование налогового органа)
произвели выемку документов и предметов у _____

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

Выемка произведена при участии лица, в отношении которого осуществляется выездная налоговая проверка, или его представителя:

_____ (наименование проверяемой организации, должность, Ф.И.О. (Ф.И.О. проверяемого физического лица) (представителя))

Выемка произведена в присутствии понятых:

_____ (Ф.И.О., место жительства, данные о паспорте или ином, удостоверяющем личность документе)

Выемка произведена при участии специалистов:

_____ (Ф.И.О.)

Выемка произведена в присутствии иных лиц:

_____ (Ф.И.О., должность, наименование организации)

Участвующим и присутствующим лицам объявлено о применении технических средств

(каких именно)

До начала выемки участвующим и присутствующим лицам предъявлено постановление о производстве выемки документов и предметов от _____ № _____

(дата)

и разъяснены их права и обязанности.

Лицу, у которого производится выемка документов и предметов, предложено добровольно выдать указанные в постановлении о производстве выемки документов и предметов от _____ № _____ документы и предметы.

(дата)

(делается отметка о добровольной выдаче документов и предметов или об отказе в их выдаче и производстве принудительной выемки)

Лицу, у которого производится выемка документов и предметов, предложено добровольно вскрыть помещения и иные места, где могут храниться подлежащие выемке документы и предметы.

(делается отметка о добровольном вскрытии помещений и иных мест, где могут храниться подлежащие выемке документы и предметы, или об отказе в добровольном вскрытии помещений и иных мест, где могут храниться подлежащие выемке документы и предметы, и производстве вскрытия помещений и иных мест, где могут храниться подлежащие выемке документы и предметы, должностным лицом налогового органа самостоятельно)

¹ В ходе выемки изъяты следующие документы и предметы:

1. _____
(указываются наименования, количество и индивидуальные признаки документов (в том числе копии или подлинники) и предметов, а по возможности – стоимость предметов)
2. _____
3. _____
4. _____
5. _____

2

("с подлинников документов изготовлены копии, которые заверены должностным лицом налогового органа и переданы лицу, у которого они изымаются" или "копии с подлинников изымаемых документов, заверенные должностным лицом налогового органа, будут переданы лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия")

Все изымаемые документы и предметы предъявлены понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки.

("изъятые документы пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью (подписью) налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора)" или отметка об отказе налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы)

При производстве выемки выявлены существенные для дела факты и обстоятельства

Перед началом, в ходе либо по окончании выемки от участвующих и присутствующих лиц

замечания _____
(понятой, специалист и др., Ф.И.О.)

3) содержание замечаний _____
("поступили" или "не поступили")

_____ (приводятся замечания и (или) сведения о приобщении замечаний к протоколу)

_____ (понятой, специалист и др.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Приложения к протоколу:

- 1) _____
(описи документов и предметов, фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве выемки)
- 2) _____

Протокол прочитан участвующими и присутствующими лицами.

Замечания к протоколу _____

_____ (содержание замечаний с указанием Ф.И.О. лица, сделавшего замечание, либо указание на их отсутствие)

Подписи должностных лиц:

_____ (наименование налогового органа)

_____ (должность)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (наименование органа)

_____ (должность)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подписи понятых:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации или наименование организации
и филиала (представительства))

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подпись иных лиц:

_____ (специалист и др.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

4 "Копию Протокола выемки документов и предметов получил"

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации или наименование организации
и филиала (представительства))

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

¹ В случае большого количества изъятых документов и предметов данный раздел не заполняется, при этом указывается, что документы и предметы перечисляются и описываются в прилагаемых к протоколу выемки описах.

² Указывается в случаях изъятия подлинников документов, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

³ Указывается при наличии замечаний.

⁴ Заполняется в случае вручения протокола выемки документов и предметов непосредственно соответствующему лицу.

ОПИСЬ
документов и предметов, изъятых у

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования

_____ организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП, Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

на основании постановления о производстве выемки документов и предметов от _____ № _____ и в соответствии с протоколом выемки документов

и предметов от _____ № _____ (дата)

Изымты следующие документы и предметы:

1. _____ (указываются наименования, количество и индивидуальные признаки документов (в том числе копия или подлинник) и предметов, а по возможности – стоимость предметов)

2. _____

3. _____

Всего листов документов _____, предметов _____ (количество, единица измерения)

Опись на _____ листах.

Подписи должностных лиц:

_____ (наименование налогового органа)

_____ (должность)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (наименование органа)

_____ (должность)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подписи иных лиц:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подпись руководителя организации (филиала, представительства) (физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации или наименование организации и филиала (представительства))

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Подписи понятых:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Приложение 13

УТВЕРЖДЕН
Приказом ФНС России
от 06.03.2007
№ ММ-3-06/106@

АКТ № _____
о воспрепятствовании доступу должностных лиц
налогового органа, проводящих налоговую проверку,
на территорию или в помещение проверяемого лица

_____ (место составления)

_____ (дата)

Мною, _____

_____ (должность, Ф.И.О.)

_____ должностного лица налогового органа - руководителя проверяющей

_____ группы (бригады) (наименование налогового органа))

на основании пункта 3 статьи 91 Налогового кодекса Российской Федерации составлен настоящий Акт о том, что должностным лицам налогового органа, проводящим выездную налоговую проверку _____

(полное и сокращенное наименование организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименование организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН) назначенную на основании решения руководителя (заместителя руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

_____ (Ф.И.О.)

от _____

_____ (дата)

№ _____

воспрепятствован доступ _____

_____ (на территорию или в помещение)

находящееся (располагающееся) по адресу: _____

_____ (адрес территории или помещения, иные сведения, идентифицирующие территорию или помещение)

Подпись должностного лица
(руководителя проверяющей группы
(бригады)) налогового органа:

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (их представителя)

_____ (должность, наименование налогового органа)

_____ (наименование организации, филиала,
представительства)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

“ _____ от подписания Акта отказался¹”

(должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала,
представительства), или Ф.И.О. физического лица
(Ф.И.О. их представителя))

Подпись должностного лица
(руководителя проверяющей группы
(бригады)) налогового органа:

(должность, наименование налогового органа)

(подпись)

(Ф.И.О.)

“Экземпляр Акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица получил”

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (их представителя)

(наименование организации, филиала, представительства)

(подпись)

(Ф.И.О.)

¹ Запись делается в случае отказа проверяемого лица подписать Акт.

Приложение 14

Приложение № 1
к Положению
о порядке проведения инвентаризации имущества
налогоплательщика при налоговой проверке, утвержденному
приказом Минфина России и МНС России
от 10 марта 1999 г. № 20н/ТБ-3-04/39

РАСПОРЯЖЕНИЕ

от "___" _____ 19__ г. № _____

Государственной налоговой инспекции по _____
о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке

_____ (наименование организации или фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя)

_____ (юридический адрес организации или место жительства индивидуального предпринимателя)

Для проведения инвентаризации назначается инвентаризационная комиссия в составе:

1. Председатель _____
(должность, фамилия, имя, отчество)

2. Члены комиссии (должность, фамилия, имя, отчество):

Инвентаризации подлежат

_____ (имущество)

_____ (его местонахождение)

К инвентаризации приступить _____
(дата)

и окончить _____
(дата)

Причина инвентаризации

Руководитель Государственной
налоговой инспекции (заместитель) _____

Приложение 15

УТВЕРЖДЕН
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

ПРОТОКОЛ № _____ допроса свидетеля

_____ (место составления)

_____ (дата)

Допрос начат _____ час. _____ мин.
Допрос окончен _____ час. _____ мин.

_____ (должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол, наименование налогового органа)
в помещении, находящемся (располагающемся) по адресу: _____

(адрес помещения (места пребывания), иные сведения, идентифицирующие помещение (место пребывания))
в соответствии с правами, предоставленными подпунктом 12 пункта 1 статьи 31 и статьей 90
Налогового кодекса Российской Федерации допросил об обстоятельствах, имеющих значение
для осуществления налогового контроля:

1. Фамилия, имя, отчество _____ ;
2. Дата рождения _____ ;
3. Место рождения _____ ;
4. Место жительства _____ ;
5. Данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа _____ ;
6. Данные о гражданстве _____ ;
7. Сведения о владении русским языком _____ ;
8. Сведения о владении иным языком _____ ;
9. Место работы или учебы _____ ;
10. Контактный телефон _____ ;
11. Иные данные о личности свидетеля _____ ;

"Сведения о себе подтверждаю"

Свидетель:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Допрос произведен при участии иных лиц:

_____ (переводчик, специалист и др., Ф.И.О.)

Допрос произведен в присутствии иных лиц:

_____ ((должность, наименование налогового органа или органа внутренних дел) Ф.И.О.)

Свидетелю, участвующим и присутствующим лицам объявлено о применении технических средств _____

_____ (каких именно)

Свидетель:

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

_____ (переводчик, специалист или др.)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

Свидетелю разъяснены его права и обязанности. Свидетель предупрежден об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний:

Свидетель:

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

Относительно обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля, Свидетель показал следующее: _____

_____ (излагаются показания свидетеля, а также поставленные перед ним вопросы и ответы на них)

"С моих слов записано верно"

Свидетель:

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

Перед началом, в ходе либо по окончании допроса от свидетеля, участвующих и присутствующих лиц _____

_____ (свидетель, переводчик, специалист или др., Ф.И.О.)

замечания _____

_____ ("поступили" или "не поступили")

содержание замечаний _____

_____ (приводятся замечания и (или) сведения о приобщении замечаний к делу)

Свидетель:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (переводчик, специалист или др.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Приложения к протоколу:

- 1) _____;
(фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве допроса свидетеля)
- 2) _____.

Протокол прочитан свидетелем, участвующими и присутствующими лицами.

Замечания к протоколу _____

_____ (содержание замечаний с указанием Ф.И.О. лица, сделавшего замечание, либо указание на их отсутствие)

Подпись должностного лица
налогового органа:

_____ (должность, наименование налогового органа)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Свидетель:

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

_____ (переводчик, специалист или др.)

_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

¹ Указывается при наличии замечаний.

Приложение 16

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

ПОСТАНОВЛЕНИЕ № _____
О НАЗНАЧЕНИИ _____ ЭКСПЕРТИЗЫ
(наименование экспертизы)¹

_____ (место составления) _____ (дата)

_____ (должность, Ф.И.О. лица, вынесшего постановление, наименование налогового органа)
² в ходе проведения выездной налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименование организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))
² назначенной на основании решения руководителя (заместителя руководителя):

_____ (наименование налогового органа)
от _____ № _____
_____ (Ф.И.О.) _____ (дата)

³ _____
(указываются иные мероприятия налогового контроля и сведения, идентифицирующие такие мероприятия)

УСТАНОВИЛ:

_____ (изложение обстоятельств, послуживших основанием для назначения экспертизы, в том числе указываются основания, предусмотренные пунктом 10 статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации, при наличии)
на основании подпункта 11 пункта 1 статьи 31 и статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

Назначить _____ экспертизу
(наименование экспертизы)
и поручить проведение экспертизы _____
(Ф.И.О. эксперта)

_____ (наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза)
предоставить в распоряжение эксперта следующие материалы:

1. _____
2. _____

поставить перед экспертом следующие вопросы:

1. _____
2. _____

Подпись должностного лица
налогового органа:

_____ (должность, наименование налогового органа)
_____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

¹ В наименовании экспертизы, кроме вида экспертизы, при наличии оснований, предусмотренных пунктом 10 статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации, указывается признак: "дополнительная" или "повторная".

² Указывается в случае назначения экспертизы при проведении выездной налоговой проверки.

³ Указывается в случае назначения экспертизы не при проведении выездной налоговой проверки.

Приложение 17

УТВЕРЖДЕН
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

ПРОТОКОЛ № _____
об ознакомлении проверяемого лица с Постановлением о назначении
экспертизы и о разъяснении его прав
(наименование экспертизы)

_____ (место составления)

_____ (дата)

Ознакомление начато _____ час. _____ мин.
Ознакомление окончено _____ час. _____ мин.

_____ (должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол, наименование налогового органа)
в соответствии с пунктом 6 статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации ознакомил

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования

организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица,
ИНН (при наличии))

с Постановлением о назначении _____ экспертизы
(наименование экспертизы)

от _____ № _____, вынесенного _____
(дата) (должность, Ф.И.О. должностного лица

налогового органа, наименование налогового органа)

Проверяемому лицу разъяснены права, предусмотренные пунктом 7 статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации.

Замечания к протоколу и заявления _____

_____ (содержание замечаний и заявлений либо указание на их отсутствие)

Подпись должностного лица:

_____ (наименование налогового органа)

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации или наименование организации
и филиала (представительства))

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

¹“Копию Протокола об ознакомлении проверяемого лица с Постановлением о назначении _____ экспертизы
(наименование экспертизы) и о разъяснении его прав получил”

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

(наименование организации или наименование организации
и филиала (представительства))

(подпись)

(Ф.И.О.)

¹ Заполняется в случае вручения копии Протокола об ознакомлении с Постановлением о назначении экспертизы и о разъяснении его прав непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 18

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 07.05.2007
№ ММ-3-06/281@

РЕШЕНИЕ № _____ о продлении срока проведения выездной налоговой проверки

_____ (место составления) _____ (дата)
В соответствии с пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации
руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)
_____ (Ф.И.О.)

¹ в связи с _____

РЕШИЛ:

Продлить срок проведения выездной налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования
организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН)
назначенной на основании Решения руководителя (заместителя руководителя)

_____ (наименование налогового органа) от _____ № _____
_____ (Ф.И.О.) _____ (дата)
до _____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин) _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

М.П.

С Решением о продлении срока проведения выездной налоговой проверки ознакомлен:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (ее филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
(Ф.И.О. их представителя)

_____ (дата) _____ (подпись)

¹ Указывается основание в соответствии с Основаниями и порядком продления срока проведения выездной налоговой проверки, устанавливаемыми федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Приложение 19

ПОРУЧЕНИЕ № _____ об истребовании документов (информации)

_____ (место составления)

_____ (дата)

В соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации

_____ (наименование налогового органа)

ПОРУЧАЕТ:

_____ (наименование налогового органа, которому поручается истребовать документы (информацию))
истребовать у _____

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное

наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;

_____ Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии);
_____ местонахождение организации (филиала, представительства (место жительства физического лица))
следующие документы:

1) _____ (наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов с указанием периода,
к которому они относятся)

2) _____

3) _____

следующую информацию:

_____ (указывается истребуемая информация; при истребовании информации относительно конкретной сделки
указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку)

_____ касающиеся деятельности:

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования

_____ организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;

_____ Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

в связи с _____

_____ (указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость
в представлении документов (информации))

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чип)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

Приложение 20

_____ (полное наименование организации или полное наименование
_____ организации и филиала (представительства) организации,
_____ ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии));
_____ местонахождение организации (место жительства физического лица))

ТРЕБОВАНИЕ № _____ о представлении документов (информации)

В соответствии со _____ Налогового кодекса
Российской Федерации Вам необходимо представить в течение _____
(статья 93 или 93.1)

(10 дней со дня вручения –
в соответствии со статьей 93
или 5 дней со дня получения –
в соответствии со статьей 93.1)

настоящего требования следующие документы:

- 1) _____
(наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, период,
к которому они относятся)
- 2) _____
- 3) _____
- 4) _____
- 5) _____

¹ информацию _____
(указывается истребуемая информация, при истребовании информации относительно
конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку)

² касающихся деятельности: _____
(полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП
_____ или полное и сокращенное наименования организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;
Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

² в связи с _____
(указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость
в представлении документов (информации))

³ Приложение: Копия Поручения _____
(наименование налогового органа)
об истребовании документов (информации) от _____ № _____ на _____ л.
(дата)

Истребуемые документы представляются в виде заверенных копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Копии документов удостоверяются нотариально в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации, влечет ответственность, предусмотренную статьей 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных частью 2 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, влечет ответственность, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет ответственность, предусмотренную частью 2 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Подпись должностного лица
налогового органа:

_____ (должность, наименование налогового органа)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

“Требование о представлении документов (информации) получил _____”

(дата)

Подпись руководителя организации
(филиала, представительства)
(физического лица) (представителя)

_____ (наименование организации (филиала (представительства)))

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

¹ Указывается в случае истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

² Указывается в случае истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

³ Указывается в случае истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации на основании Поручения об истребовании документов (информации).

Приложение 21

Приложение № 2
к Приказу ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

СПРАВКА О ПРОВЕДЕННОЙ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ

_____ (место составления)

_____ (дата)

На основании решения руководителя (заместителя руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

от _____

№ _____

_____ (Ф.И.О.) _____ (дата)
проведена выездная налоговая проверка

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования

организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП;
Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления)

_____ (указывается перечень налогов и сборов в соответствии с решением о проведении выездной налоговой проверки)
за период с _____ по _____
_____ (дата) _____ (дата)

Срок проведения выездной налоговой проверки:

выездная налоговая проверка начата _____

_____ (дата)

выездная налоговая проверка окончена _____

_____ (дата)

Подпись должностного лица
налогового органа (проверяющего):

_____ (должность, наименование налогового органа)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

¹Справку о проведенной выездной налоговой проверке получил:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица)
_____ (Ф.И.О. представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Заполняется в случае вручения Справки о проведенной выездной налоговой проверке непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 22

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

РЕШЕНИЕ № _____ о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля

_____ (место составления)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя) _____

_____ (наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

в связи с необходимостью получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствии таковых, а также учитывая

_____ (обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля) при рассмотрении материалов налоговой проверки

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования организации

и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица, ИНН (при наличии))

_____ (указываются сведения, идентифицирующие налоговую проверку) на основании пункта 6 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации

РЕШИЛ:

Провести следующие дополнительные мероприятия налогового контроля в следующий срок

_____ (указываются срок и конкретные формы дополнительных мероприятий налогового контроля)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

¹ Копию Решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля получили:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации (филиала или представительства) или Ф.И.О. физического лица) (Ф.И.О. представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Заполняется в случае вручения копии Решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля непосредственно соответствующему лицу.

Приложение 23

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФИС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

РЕШЕНИЕ № _____
о привлечении к ответственности
за совершение налогового правонарушения

_____ (место составления) _____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

рассмотрев Акт _____ (Ф.И.О.)
налоговой проверки от _____ № _____
(высшей (камеральной)) (дата)

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИЦН/КПП или полное и сокращенное наименования

организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица,
ИНН (при наличии)) _____¹

и иные материалы налоговой проверки,

²при участии лица, в отношении которого проведена проверка (его представителя)

_____ (Ф.И.О., должность при необходимости)
²лицо, в отношении которого проведена проверка (его представитель), надлежащим образом о времени и месте
рассмотрения материалов налоговой проверки извещено, что подтверждается

_____ (указывается подтверждающий документ)
на рассмотрение материалов налоговой проверки не явилось, в связи с чем

_____ (принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие лица, в отношении которого
проведена проверка (его представителя))

при участии иных лиц _____ (Ф.И.О., должность при необходимости)

УСТАНОВИЛ:

_____ (документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, обстоятельства

совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены

проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства,
доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки
этих доводов)

Всего по результатам проверки установлена неуплата следующих налогов и сборов:

№	Наименование налога (сбора)	Установленный срок уплаты	Сумма, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1					
2					
Итого:					

Завышены убытки при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций:

№	Налоговый период	Сумма убытка, рублей
1		
Итого:		

Завышены убытки при применении специального налогового режима:

№	Наименование специального налогового режима	Налоговый период	Сумма убытка, рублей
1			
Итого:			

Руководствуясь статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации,

РЕШИЛ:

1. Привлечь _____

(полное наименование организации (Ф.И.О. физического лица))

к налоговой ответственности, предусмотренной:

№	Пункт и статья Налогового кодекса Российской Федерации	Состав налогового правонарушения	Штраф, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1					
2					
Итого:					

2. Начислить пени по состоянию на _____ :

(дата)

№	Наименование налога (сбора)	Установленный срок уплаты	Пени, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1					
2					
Итого:					

3. Предложить _____

(полное наименование организации (Ф.И.О. физического лица))

3.1. Уплатить недоимку:

№	Наименование налога (сбора)	Сумма, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1				
2				
Итого:				

3.2. Уплатить штрафы, указанные в пункте 1 настоящего решения;

3.3. Уплатить пени, указанные в пункте 2 настоящего решения;

4. Внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

5. Иные предложения: _____

Настоящее решение в соответствии с пунктом 9 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации вступает в силу по истечении 10 рабочих дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно вынесено, если не была подана апелляционная жалоба в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Настоящее решение в соответствии со статьей 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации до момента вступления в силу может быть обжаловано путем подачи апелляционной жалобы в письменной форме в:

_____ (наименование вышестоящего налогового органа)

_____ (должность, Ф.И.О. вышестоящего должностного лица) и его местонахождение)

Апелляционная жалоба в соответствии с пунктом 3 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации подается в вышестоящий налоговый орган, а, именно, _____

_____ (наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение и его местонахождение) который обязан в течение трех рабочих дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае подачи апелляционной жалобы, в соответствии с пунктом 2 статьи 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит настоящее решение, настоящее решение вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит настоящее решение, настоящее решение, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Вступившее в силу настоящее решение, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в соответствии с пунктом 3 статьи 101.2 и пунктом 2 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации может быть обжаловано в течение одного года с момента его вынесения путем подачи письменной жалобы в:

_____ (указывается наименование вышестоящего налогового органа (должность, Ф.И.О. вышестоящего должностного лица)

_____ и его местонахождение)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный член)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

¹Копию Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения получил:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации) или Ф.И.О. физического лица) (Ф.И.О. представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Указываются письменные возражения лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), и документы, подтверждающие их обоснованность, в случае их представления.

² Указывается в случае рассмотрения материалов налоговой проверки при участии лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), либо указывается в случае отсутствия лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), с указанием документа, подтверждающего факт надлежащего извещения о времени и месте рассмотрения.

³ Заполняется в случае вручения копии Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения непосредственно соответствующему лицу.

УТВЕРЖДЕНО
Приказом ФНС России
от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@

РЕШЕНИЕ № _____
об отказе в привлечении к ответственности
за совершение налогового правонарушения

_____ (место составления)

_____ (дата)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

рассмотрев Акт _____ налоговой проверки от _____ № _____
(высшей (камеральной)) (дата)

_____ (полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП или полное и сокращенное наименования

организации и филиала (представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического лица,
ИНН (при наличии))

и иные материалы налоговой проверки, _____
¹ при участии лица, в отношении которого проведена проверка (его представителя)

(Ф.И.О., должность при необходимости)

²лицо, в отношении которого проведена проверка (его представитель), надлежащим образом о времени и месте
рассмотрения материалов налоговой проверки извещено, что подтверждается

(указывается подтверждающий документ)

на рассмотрение материалов налоговой проверки не явилось, в связи с чем

(принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие лица, в отношении которого проведена
проверка (его представителя))

при участии иных лиц _____

(Ф.И.О., должность при необходимости)

УСТАНОВИЛ:

_____ (документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, обстоятельства

нарушений законодательства о налогах и сборах так, как они установлены проведенной проверкой,

со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства; доводы, приводимые лицом, в
отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, обстоятельства, служащие
основанием для отказа в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)

Всего по результатам проверки установлена неуплата следующих налогов и сборов:

№	Наименование налога (сбора)	Установленный срок уплаты	Сумма, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1					
2					
Итого:					

Завышены убытки при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций:

№	Налоговый период	Сумма убытка, рублей
1		
Итого:		

Завышены убытки при применении специального налогового режима:

№	Наименование специального налогового режима	Налоговый период	Сумма убытка, рублей
1			
Итого:			

Руководствуясь статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации,

РЕШИЛ:

1. Отказать в привлечении

_____ (полное наименование организации)

_____ (или Ф.И.О. физического лица)

к налоговой ответственности;

2. Начислить пени по состоянию на

_____ (дата)

№	Наименование налога (сбора)	Установленный срок уплаты	Пени, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1					
2					
Итого:					

3. Предложить

_____ (полное наименование организации (Ф.И.О. физического лица))

3.1. Уплатить недоимку:

№	Наименование налога (сбора)	Сумма, рублей	Код ОКАТО	Код бюджетной классификации
1				
2				
Итого:				

3.2. Уплатить пени, указанные в пункте 2 настоящего решения;

4. Внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

5. Иные предложения: _____

Настоящее решение в соответствии с пунктом 9 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации вступает в силу по истечении 10 рабочих дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно вынесено, если не была подана апелляционная жалоба в порядке, предусмотренном статьей 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации.

Настоящее решение в соответствии со статьей 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации до момента вступления в силу может быть обжаловано путем подачи апелляционной жалобы в письменной форме в:

_____ (наименование вышестоящего налогового органа)

_____ (должность, Ф.И.О. вышестоящего должностного лица) и его местонахождение)

Апелляционная жалоба в соответствии с пунктом 3 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации подается в вышестоящий налоговый орган, а именно _____

_____ (наименование налогового органа, вынесшего настоящее решение, и его местонахождение)

который обязан в течение трех рабочих дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В случае подачи апелляционной жалобы, в соответствии с пунктом 2 статьи 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит настоящее решение, настоящее решение вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит настоящее решение, настоящее решение, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Вступившее в силу настоящее решение, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, в соответствии с пунктом 3 статьи 101.2 и пунктом 2 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации может быть обжаловано в течение одного года с момента его вынесения путем подачи письменной жалобы в:

_____ (указывается наименование вышестоящего налогового органа (должность, Ф.И.О. вышестоящего должностного лица)

_____ и его местонахождение)

Руководитель (заместитель руководителя)

_____ (классный чин)

_____ (подпись)

_____ (Ф.И.О.)

М.П.

³Копию Решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения получил:

_____ (должность, Ф.И.О. руководителя организации или Ф.И.О. физического лица) (Ф.И.О. представителя)

_____ (дата)

_____ (подпись)

¹ Указываются письменные возражения лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), и документы, подтверждающие их обоснованность, в случае их представления.

² Указывается в случае рассмотрения материалов налоговой проверки при участии лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), либо указывается в случае отсутствия лица, в отношении которого проведена проверка (представителя), с указанием документа, подтверждающего факт надлежащего извещения о времени и месте рассмотрения.

³ Заполняется в случае вручения копии Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения непосредственно соответствующему лицу.

В Арбитражный суд _____
(местонахождение)
заявитель:

(наименование, местонахождение)
ответчик:

Межрайонная инспекция Федеральной
налоговой службы № ____ по _____

(местонахождение)

**Заявление
о восстановлении пропущенного срока
оспаривания решения налогового органа**

Заявитель обратился в Арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № ____ по _____ от «__» _____ 20__ г. № ____ о привлечении к ответственности _____ за совершение налогового правонарушения.

Оспариваемое решение вынесено налоговым органом «__» _____ 20__ г. Однако заявителю стало известно о нарушении своих прав и законных интересов только «__» _____ 20__ г., так как _____
(указываются основания, подтверждающие данные обстоятельства со ссылками на документы, копии которых прикладываются к заявлению).

Кроме того, заявитель не имел возможности обратиться раньше в силу того, что

(указываются обстоятельства, подтверждающие невозможность обратиться ранее в арбитражный суд со ссылками на документы, копии которых прикладываются к заявлению).

Данные обстоятельства по мнению заявителя обосновывают уважительность пропуска срока подачи заявления о признании недействительным решения налогового органа.

Учитывая изложенное, на основании части 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ

Прошу суд:

восстановить срок подачи заявителем заявления о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № ____ по _____ от «__» _____ 20__ г. № ____ о привлечении к ответственности _____ за совершение налогового правонарушения.

Приложение:

1. Уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление копии заявления налоговому органу;
2. Копии документов, подтверждающих уважительность причин пропуска срока на оспаривание постановления налогового органа;
3. Копия доверенности на представителя.

Представитель заявителя по доверенности _____

подпись, расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

В Арбитражный суд _____

(местонахождение)

заявитель:

(наименование, местонахождение)

ответчик:

Межрайонная инспекция Федеральной
налоговой службы № ____ по _____

(местонахождение)

ЗАЯВЛЕНИЕ

**о принятии обеспечительной меры в виде приостановления
действия оспариваемого решения налогового органа**

Заявитель обратился в Арбитражный суд с требованием о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № ____ по _____ от «__» _____ 20__ г. № ____ о привлечении к ответственности _____ за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с частью 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса РФ по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения.

Непринятие обеспечительной меры в виде приостановления действия оспариваемого решения налогового органа может затруднить исполнение судебного акта, так как статья 79 части первой Налогового кодекса РФ, устанавливающая порядок возврата сум излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа, предусматривает довольно сложные процедуры, в т.ч. и необходимость обращения налогоплательщика в арбитражный суд.

Непринятие обеспечительной меры в виде приостановления действия оспариваемого решения налогового органа может также причинить значительный ущерб заявителю. Данное обстоятельство подтверждается наличием следующих денежных обязательств заявителя, которые могут быть не выполнены (выполнены не в полном объеме) в результате незаконного принудительного взыскания налога и пени, и возможных санкций или иных неблагоприятных последствий за их невыполнение:

(указываются основания, подтверждающие данные обстоятельства со ссылками на документы, копии которых прикладываются к заявлению).

Значительность ущерба, который может быть причинен заявителю в результате незаконного принудительного взыскания налога и пени, следует из того, что

(приводится обоснование значительности для заявителя сумм взыскиваемого налога и пени со ссылками на документы, копии которых прикладываются к заявлению).

Следует отметить, что приостановление действия оспариваемого решения налогового органа не нарушит баланс интересов заявителя и интересов третьих лиц, публичных интересов, а также не повлечет за собой утрату возможности исполнения решения налогового органа при отказе в удовлетворении требования заявителя по существу спора в силу следующего

(указываются основания, подтверждающие данные обстоятельства со ссылками на документы, копии которых прикладываются к заявлению).

Учитывая изложенное, на основании статей 90—93 и части 3 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса РФ

Прошу суд:

приостановить действие решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № _____ по _____ от «__» _____ 20__ г. № _____ о привлечении к ответственности _____ за совершение налогового правонарушения.

Приложение:

1. Документ, подтверждающий уплату государственной пошлины;
2. Копии документов, подтверждающих необходимость принятия обеспечительной меры;
3. Копия доверенности на представителя.

Представитель заявителя по доверенности _____

подпись, расшифровка подписи

«__» _____ 20__ г.

ОШ МАМЛЕКЕТТИК УНИВЕРСИТЕТИ

КҮТЕПХАНА

ИНС №

450-007



СТЕПЧЕНКО Елена Михайловна —
руководитель группы компаний «7 Консалт»,
имеет высшее финансово-экономическое
и высшее юридическое образование,
сертифицированный тренер
международной сертификации по программе СІРА,
преподаватель ГАСИС, практикующий аудитор.

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ:

*ответы
на самые
задаваемые
вопросы
из практики
налогового
консультирования*

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают основное место, так как являются наиболее эффективными и значимыми. Цель любой проверки — контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Поскольку налогоплательщикам приходится доказывать свою невиновность, к успеху могут привести только активные действия по защите прав. А значит, налогоплательщики имеют реальную возможность защитить свои права и интересы, если они нарушены налоговыми органами. Подтверждением тому являются положительные примеры судебных решений, содержащиеся в книге. Для налоговых консультантов, а также налогоплательщиков, которые приняли решение самостоятельно отстаивать свою правоту в споре с налоговой инспекцией.

ISBN 978-5-406-00567-5



9 785406 005675



967082