

## НАЛОГИ

Как обжаловать результаты налоговой проверки 8

## ВОПРОС-ОТВЕТ

Расчет пособий, ЕНВД, промежуточная отчетность 10

## ПРАВО

Иной взгляд на инвестиционный договор (часть 5) 11

## КАДРЫ

Увольнение по инициативе работодателя (часть 2) 12

### Налоги

## Проведение камеральной и выездной налоговых проверок



Елена  
Анатолевна  
Исаева

Заместитель директора ООО «Налоговый консультант», член Палаты налоговых консультантов, Советник Государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса (Саратов)

**В 2010 году налоговое и административное законодательство претерпело существенные изменения. Поправки, внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) касаются и некоторых моментов проведения налоговых проверок и, соответственно, налоговой и административной ответственности налогоплательщиков. Данная статья позволит налогоплательщикам узнать об основных изменениях налогового законодательства, вступивших в силу с 2010 и 2011 годов, не пропустить важные нововведения и правильно применить их на практике.**

В соответствии со ст. 87 НК РФ, налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

### Камеральная проверка

В соответствии со ст. 88 НК РФ, камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В основной своей массе камеральная проверка сводится к арифметическому подсчету показателей с применением так называемых контрольных соотношений как уже на стадии приема налоговых деклараций, их ввода в автоматизированную систему, так и непосредственно при камеральных проверках. При этом «камеральщиками» проводится проверка показателей как внутри отдельно взятой декларации, так и сопоставление различных показателей налоговой и бухгалтерской отчетности, а также с имеющимися в налоговом органе сведениями.

В случае выявления ошибок или противоречий в сведениях, находящихся у налогового органа, налогоплательщику направят сообщение с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (п.3 ст.88 НК РФ). Здесь нужно четко понимать, что налоговый орган требует представить необходимые пояснения, а не документы. Поэтому, предоставить только пояснения или же дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового учета и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, отнесенных в налоговую отчетность это право налогоплательщика.

Нужно также отметить, что в соответствии с п.5 ст. 93 НК РФ, с 1 января 2010 года в ходе проведения налоговой проверки инспекторы не вправе истребовать у проверяемого лица докумен-

ты, ранее представленные при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налогоплательщика. Поэтому все документы, предоставляемые в налоговый орган необходимо оформлять описью и передавать в канцелярию. Это в ваших же интересах.

С 1 января 2011 года действует новое правило, связанное с истребованием у налогоплательщика документов о контрагентах в порядке ст. 93.1 НК РФ. Оно заключается в том, что повторно затребовать ранее представлявшиеся документы нельзя (п.5 ст. 93.1 НК РФ). Данное ограничение не применяется, если документы были переданы в виде подлинников, которые инспекция впоследствии вернула, и если налоговый орган утратил документы вследствие обстоятельства непреодолимой силы. Данное правило применяется в отношении тех документов, которые были представлены в инспекцию после 1 января 2011 года (п. 8 ст.10 Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ\*).

Особое внимание налоговики уделяет «нулевым» налоговым декларациям, предоставляемым налогоплательщиками на протяжении нескольких или даже одного периода. Казалось бы, что там проверять? Но за скромными прочерками в декларациях иногда скрываются очень даже нескромные обороты. Вот по таким декларациям и проводятся мероприятия налогового контроля, например запросы в банки о предоставлении расширенных выписок и уже по сведениям из банков в соответствии со ст. 93.1 НК РФ налоговики имеют право истребовать у контрагента, либо у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, документы. Полученная информация может быть использована не только при проведении камеральной проверки, но и при планировании выездной налоговой проверки. Об этом мы поговорим позже.

**Где найти:**  
Федеральный закон от 27.07.2010 N 229-ФЗ вы можете найти в разделе «Законодательство» системы КонсультантПлюс (Информационный банк «Российское законодательство»)

Продолжение на 6 странице



### Новости

## Новое пособие и новшества в календаре для бухгалтера

### Практическое пособие по промежуточной бухгалтерской отчетности-2011

В «Путеводитель по налогам» системы КонсультантПлюс включено «Практическое пособие по промежуточной бухгалтерской отчетности-2011».

Новшество призвано помочь разобраться в порядке заполнения новых форм промежуточной отчетности (утверждены Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 N 66н) и с учетом последних изменений в законодательстве, подготовить бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Новые формы отчетности имеют существенные отличия от ранее действовавших, например в отчете о прибылях и убытках появились строки:

— «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»;

— «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»;

— «Совокупный финансовый результат периода».

Продолжение на 2 странице



## Проведение камеральной и выездной налоговых проверок



Продолжение статьи  
с 1 страницы

Попросят вас дать пояснения и в случае, если вы представили уточненную декларацию (расчет), в которой заявили изменение суммы налога к уплате, а также, если в отношении вас получены запросы из других налоговых органов (например, при проверке контрагента), запросы из органов внутренних дел и так далее.

Существует особый вид камеральной проверки — углубленная проверка. Однако ей подвергаются далеко не все декларации. Узнать о том, что в вашем случае проводится углубленная камеральная проверка, вы можете только тогда, когда налоговый орган запросит у вас пояснения, истребует документы, начнет встречную проверку ваших контрагентов и тому подобное.



Это вполне законно. Законодательство не обязывает налоговые органы ставить налогоплательщика в известность о том, что будет проводиться углубленная проверка его отчетности. Но! И здесь, и в случае обнаружения каких-либо несоответствий, с налогоплательщика должны сначала потребовать пояснения.

Проверка может проводиться в разных объемах. Углубленные камеральные проверки, то есть проверки с истребованием документов проводятся только в установленных НК РФ случаях, а именно:

- в соответствии с п. 6 ст. 88 НК РФ — в случае использования налоговых льгот;
- в соответствии с п. 8 ст. 88 НК РФ — при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога из бюджета;
- в соответствии с п. 9 ст. 88 НК РФ — по налогам, связанным с использованием природных ресурсов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о предоставлении документов, письменно уведомляет должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, а также о сроках, в течение которых может представить эти документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Следует помнить, что отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

Не нужно забывать, что в соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ, при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

Еще один немаловажный момент: 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 уточненной декларации.

По окончании камеральной проверки, в случае отсутствия нарушений, никаких документов налоговый орган не составляет, за исключением подтверждения сумм НДС к возмещению. Здесь выносится решение. А вот если налоговики выявляют нарушения налогового законодательства, то по итогам камеральной налоговой проверки на основании ст. 100 НК РФ составляется акт в течение 10 дней по истечении срока на проведение камеральной налоговой проверки. Данный акт в течение 5 дней вручается налогоплательщику (представителю налогоплательщика) лично либо по почте и считается врученным на шестой день с даты отправки. Если налогоплательщик не согласен с результатами, изложенными в акте, то в течение 15 рабочих дней с момента получения акта он имеет право представить в налоговый орган письменные возражения. Этот момент не следует упускать

из виду, в противном случае налогоплательщик лишит себя возможности доказать свою правоту и избежать необоснованных доначислений.

После истечения срока, отведенного на представление возражений, налоговый орган в течение 10 дней обязан принять решение по результатам камеральной налоговой проверки. Решение принимается в присутствии налогоплательщика (представителя налогоплательщика), который должен быть извещен надлежащим образом. Неявка налогоплательщика или его представителя не является основанием для принятия решения.

Следует обратить внимание на то, что налогоплательщику даны еще 10 дней на представление апелляционной жалобы в налоговый орган, поскольку решение вступает в законную силу только по истечении этого срока. Таким образом, у налогоплательщика имеется дополнительное время для защиты своих интересов до вступления в силу принятого решения и возможность своевременно избежать списания дополнительно начисленных сумм налога и штрафа в бесспорном порядке по требованию, которое выставляется одновременно со вступившим в силу решением.

Обратите внимание: налогоплательщик вправе обратиться в судебные органы с иском о признании недействительным постановления по делу о взыскании налогов, если соблюдена досудебная процедура посредством подачи апелляционной жалобы.

### Выездная проверка

Если вашу организацию все-таки отобрали для проведения выездной налоговой проверки (напоминаю, отбор производится в соответствии с Приказом ФНС РФ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»), необходимо знать несколько важных вещей.

Итак, для проведения камеральной проверки никакого специального решения не требуется, а вот выездная проверка начинается с вручения решения о ее назначении и, как правило, с требования о предоставлении документов. Рекомендуем предоставлять только те документы и за тот период, которые четко прописаны в требовании. Было бы очень неплохо при формировании пакета документов обратить внимание на «слабые места» (крупные сделки, связи с контрагентами, неденежные расчеты, правильность заполнения всех обязательных реквизитов в первичных документах) В случае необходимости внести изменения, но только с учетом требования законодательства.

Далее, необходимо определиться с местом проведения проверки. По общему правилу выездная проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика, что следует из ее названия (п.1 ст.89 НК РФ). Целесообразно выделить для этого изолированное помещение, чтобы ин-

спектор не имел возможности осматривать другие помещения и общаться с сотрудниками бесконтрольно, а также ограничить доступ к документам, не имеющим отношения к предмету проверки. Как правило, на предприятии издается приказ о назначении ответственного лица, которое контактирует с проверяющими, что позволяет оперативно реагировать на замечания проверяющих, своевременно предоставлять дополнительные документы, подтверждающие правильность исчисления налогов.

Если налогоплательщик не может предоставить инспекторам помещение для проведения выездной проверки, она проводится по месту нахождения налогового органа (абз. 2 п.1 ст. 89 НК РФ).



Федеральным Законом от 27.07.2010 N 229-ФЗ в порядок проведения выездных налоговых проверок внесены изменения. Так, в соответствии с абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ, в рамках выездной проверки проверяется период, не превышающий трех календарных лет, которые предшествуют году вынесения решения о проведении данных контрольных мероприятий.

Теперь же п. 4 ст. 89 НК РФ дополнен абз. 3, согласно которому со 2 сентября 2010 года в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Для проведения выездной налоговой проверки налоговикам отводится по общему правилу два месяца вне зависимости от времени нахождения проверяющих на территории налогоплательщика.

В соответствии с п.6 ст. 89 НК РФ, этот срок может быть продлен до четырех или шести месяцев, а также в соответствии с п. 9 ст.89 НК РФ приостановлен на срок до шести (девяти) месяцев. Общая продолжительность выездной проверки с учетом этого может составить год и три месяца.

Срок начинает исчисляться с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке (п. 1, 8 ст. 89 НК РФ).

В установленный для выездной проверки срок налоговики должны провести все мероприятия налогового контроля, а после его истечения покинуть территорию налогоплательщика. Вы не обязаны выполнять требования налоговиков по представлению документов, полученные после даты составления справки.

Налоговикам запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

- в отношении налогоплательщика в целом;
- в отношении филиала или представительства налогоплательщика-



### ПОЛЕЗНОЕ В СИСТЕМЕ

Дополнительную полезную информацию она-ти в «Практическом пособии по налоговым проверкам» «Путеводитель по налогам» КонсультантПлюс. Для того, чтобы найти нужное Пособие, нажмите кнопку «Путеводители» на Панели быстрого доступа или в Стартовом окне, выберите из перечня Путеводителей «Путеводитель по налогам», затем найдите нужное Пособие.

организации. В данном случае имеются в виду самостоятельные выездные проверки указанных обособленных подразделений.

НК РФ предусмотрены исключения из этого правила. Третья выездная проверка в течение года будет законной, если:

- это повторная выездная проверка
- это выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией организации-налогоплательщика;
- это общая проверка налогоплательщика, которая следует за самостоятельной проверкой филиала (представительства) данной организации, или наоборот;
- это выездная проверка резидента Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество, которая проводится в связи с исключением его из единого реестра резидентов, при условии, что проверка назначена не позднее трех месяцев с момента уплаты соответствующих налогов;

решение о необходимости проведения проверки сверх ограничения принято руководителем ФНС РФ. С чем может быть связана такая необходимость, НК РФ не определяет.

Нарушение ограничения по количеству проверок недопустимо (Постановление ФАС Центрального округа от 19.02.2009 N A08-2803/2008-25 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22.06.2009 N ВАС-7239/09)).

В связи с этим имеет смысл обжаловать решение о проведении третьей (и последующих) в течение года выездной проверки в порядке ст. 137, 138 НК РФ.

В ходе выездной проверки налоговики могут проводить следующие мероприятия налогового контроля (ст. 89, 90-97 НК РФ):

- истребование документов у налогоплательщика, а также у его контрагентов и иных лиц, которые обладают необходимыми документами или информацией о деятельности налогоплательщика;
- допрос свидетелей;
- назначение экспертиз;
- выемка документов и предметов;
- осмотр;
- инвентаризация имущества;
- привлечение специалистов, переводчика.

Кратко остановимся на основных моментах:

Истребование документов должно непосредственно касаться тех налогов, в отноше-

нии которых идет проверка, и относиться к проверяемым периодам.

Допрос свидетелей. Налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, значимые для проведения налогового контроля. В то же время, как показывает судебная практика, доказательственная сила свидетельских показаний не очень велика. Существенный вес протоколы приобретают, если используются налоговыми вместе с другими доказательствами.

Экспертиза, как правило, назначается, когда требуется:

- установить подлинность документов;
- восстановить документ;
- уточнить рыночную стоимость товаров, работ, услуг;

— определить, соответствуют ли материалы, компоненты, которые используются в фирме, объему продукции или технологии ее производства;

— определить, какие ремонтно-строительные работы были выполнены (капитальный ремонт, текущий ремонт, реконструкция).

Экспертиза, которая назначена в связи с проведением налоговой проверки, по срокам должна быть проведена до ее окончания.

Выемка документов и предметов производится налоговыми для того, чтобы выявить и подтвердить достаточными доказательствами нарушения налогового законодательства. Осуществить ее налоговый орган может в двух случаях:

1. Если вы отказываетесь представить запрошенные документы или не представляете их в установленный срок. При этом произвести выемку документов на этом основании налоговый орган может только после истечения срока, данного на их представление. В рамках такой выемки налоговый орган вправе изъять только те документы, которые указаны в требовании о представлении документов. Нарушение любого из этих условий дает основание признать выемку незаконной.

Такой позиции придерживаются и арбитражные суды (Постановление ФАС Поволжского округа от 02.08.2010 N А72-16467/2009).

2. Если у налоговиков есть достаточные основания полагать, что документы и (или) предметы, которые свидетельствуют о нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а они необходимы для проведения проверки. При наличии законных оснований для выемки налоговики могут изымать все, что имеет отношение к предмету налоговой проверки: копии и оригиналы документов, любые предметы (ст. 94 НК РФ).

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица

налогового органа, которое осуществляет налоговую проверку. При этом указанное постановление должно быть обязательно утверждено руководителем налогового органа (его заместителем) (п. 1 ст. 94 НК РФ). Выемка документов и предметов проводится в дневное время. Ночью производство выемки запрещено. При этом к ночному относится время с 22 часов вечера до 6 часов утра (ст. 96 Трудового кодекса Российской Федерации).

Осмотр. Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещений проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах сведениям, содержащимся в документах, представленных этим лицом (п.2 ст. 91 НК РФ).

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и прове-

ния дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, влекут наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 10 000 рублей. Данные изменения вступили в силу со 2 сентября 2010 года.

Инвентаризация имущества. НК РФ не установил никаких специальных правил проведения инвентаризации имущества в ходе налоговой проверки.

Цель инвентаризации — определить, соответствует ли фактическое финансово-имущественное положение налогоплательщика данным его бухгалтерского учета (п. 1.5 Положения об инвентаризации, утвержденного приказом Минфина N 20н от 10.03.1999).

Налоговая инвентаризация проводится на основании распоряжения о проведении инвентаризации имущества при выездной проверке. Указанное распоряжение принимает руководитель налоговой инспекции (его заместитель). Причем это может быть руководитель (заместитель руководителя) инспекции как по месту нахождения проверяемого налогоплательщика, так и по месту нахождения его недвижимого имущества или транспортных средств (п.1.2 Положения об инвентаризации).

ваний, утвержденными Приказом ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@.

Ст. 100 НК РФ со 2 сентября 2010 года дополнена новым п. 3.1, где сказано, что к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен налогоплательщику, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Как и в случае с камеральной проверкой, по выездной проверке, в соответствии с п.6 ст. 100 НК РФ, налогоплательщик, 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 вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

В соответствии с п.1 ст. 101 НК РФ, после рассмотрения возражений, налоговый орган в течение 10 дней (в связи с изменениями, внесенными Федеральным Законом N 229-ФЗ от 27.07.2010, срок вынесения решения может быть продлен, но не более чем на 1 месяц) выносит решение о привлечении к ответственности, либо решение об отказе в привлечении к ответственности.

В соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ, в случае необходимости получения дополнительных доказательств, для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93, 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы. Перечень дополнительных мероприятий закрыт.

После рассмотрения материалов дополнительных меро-

приятий (в случае их проведения), налоговый орган выносит итоговое решение по результатам проверки и вручает его налогоплательщику лично, либо отправляет по почте. Вступает оно в законную силу по истечении 10 рабочих дней с момента вручения.

В соответствии со ст. 101.2 НК РФ, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения\* или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения\* может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган. Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

Жалоба на уже вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

Срок рассмотрения апелляционной жалобы в вышестоящем налоговом органе не более 1 месяца с момента получения (может быть продлен на срок не более 15 дней).

В соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ, после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководителем (заместителем) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Для принятия обе-



Специалисты — это лица, которые обладают специальными знаниями, навыками и не заинтересованы в исходе дела

реваемым лицом. 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 случае отказа проверяемого лица подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Федеральным законом от 27.07.2010 N 229-ФЗ (далее — Закон N 229-ФЗ) кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации (КоАП РФ) дополнен ст. 19.7.6, согласно которой незаконный отказ в доступе, а равно незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством России о налогах и сборах, к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлече-

Привлечение специалистов. Специалисты — это лица, которые обладают специальными знаниями, навыками и не заинтересованы в исходе дела. Их участие необходимо, когда собственных знаний налоговики недостаточно для целей налоговой проверки.

Важно отличать специалиста от эксперта. Перед экспертом ставятся вопросы, по которым он должен дать свое заключение в письменной форме. В свою очередь специалист не дает заключений, он только проясняет какие-либо факты, интересующие налоговиков, и высказывает свои суждения.

Итак, проверка закончена, все доказательства налоговыми собраны.

Далее уполномоченными сотрудниками налоговой инспекции, проводившими проверку в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверки составляется акт по форме и с учетом требо-



Экспертиза, которая назначена в связи с проведением налоговой проверки, по срокам должна быть проведена до ее окончания.

**Где найти:**

\* Формы решения о привлечении к ответственности, а также решения об отказе в привлечении к ответственности вы можете найти в системе Консультант-Плюс. Для этого найдите Приказ ФНС РФ от 31 мая 2007 N ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (воспользуйтесь Быстрым поиском).

Кроме вышеуказанных решений Приказ утверждает формы многих других важных документов, относящихся к налоговым проверкам, в частности — уведомление о вызове налогоплательщика, справку о проведенной выездной налоговой проверке, протокол осмотра территорий, помещений, документов, предметов, и многие другие.

спечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Ответственность за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

В соответствии с п. 2 ст. 70 НК РФ, требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика. Остановимся на более распространенном из них.

#### Приостановление операций по счетам в банке

Приостановление операций означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

В соответствии с п. 2 ст. 76 НК РФ, решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком этого требования.

При этом решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке (п. 7 ст. 76 НК РФ).

Приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога, пеней, штрафа. (п. 8 ст. 76 НК РФ).

С 1 января 2011 года за незаконную блокировку счета в пользу налогоплательщика-организации начисляются проценты за каждый календарный день с момента получения банком решения о приостановлении операций до дня получения отменяюще-

го решения. Размер процентов будет определяться исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни неправомерной блокировки (п. 9.2 ст. 76 НК РФ).

Нередко имеют место и повторные выездные налоговые проверки налогоплательщика.

Они проводятся:

- 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. В рамках этой повторной выездной проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация, в том числе, если указанный период находится за пределами трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (Закон N 229-ФЗ от 27.07.2010).

Нужно отметить, что с появлением Федерального закона N 229-ФЗ от 27.07.2010 налоговая ответственность изменилась. Рассмотрим конкретные.

Статья 116 НК РФ:

- за нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, взыскивается штраф в размере 10 000 рублей;
- за ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановления на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ, взыскивается штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей.

Статья 119 НК РФ:

- за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета штраф в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Добавлена статья 119.1:

- за несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ, штраф в размере 200 рублей.

Статья 120 НК РФ:

- за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, штраф в размере 10 000 рублей.
- за те же деяния, если они совершены в течение бо-

лее одного налогового периода, штраф в размере 30 000 рублей.

— за те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей.

Статья 126 НК РФ:

- за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.
- за непредставление налогоплательщику сведений о налогоплательщике, выражающееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, штраф в размере 10 000 рублей.

Статья 129.1 НК РФ:

- за неправомерное не сообщение (несвоевременное

сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, штраф в размере 5 000 рублей.

— за те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, штраф в размере 20 000 рублей.

Налицо существенное увеличение штрафных санкций. Претерпел изменение и КоАП, но здесь имеются некоторые моменты, улучшающие положение налогоплательщиков.

Так, Федеральный закон от 27.07.2010 N 239-ФЗ в ст. 3.4 «Предупреждение» внес п. 2, который гласит: «Предупреждение устанавливается за впервые совершенные административные правонарушения при отсутствии причинения вреда или возникновения угрозы причинения вреда жизни и здоровью людей, объектам животного и растительного мира, окружающей среде, объектам культурного наследия (памятникам истории и культуры) народов Российской Федерации, безопасности государства, угрозы чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, а также при отсутствии имущественного ущерба». Поэтому, ряд статей носят такую меру наказа-

ния (при наличии вышеперечисленных условий), как предупреждение. Например, ст. 15.3. «Нарушение срока постановления на учет в налоговом органе», 15.4. «Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации», 15.5. «Нарушение сроков представления налоговой декларации».

Таким образом, грамотное поведение налогоплательщика во время проведения налоговых проверок, своевременное предоставление возражений, апелляционной жалобы, а также подача в суд заявления о принятии обеспечительных мер позволяет приостанавливать взыскание начисленных сумм налога, пени и штрафа вплоть до вынесения судебных решений. □

**ООО «НАЛОГОВЫЙ КОНСУЛЬТАНТ»**

- Составление возражений по результатам налоговых проверок
- Защита интересов налогоплательщика в государственных органах
- Ведение бухгалтерского учета
- Налоговые консультации

410004, г. Саратов, ул. Грибова, д. 3  
www.nalog-sar.ru  
e-mail: nalog.konsultant@mail.ru  
т. (8452) 25-39-33 факс: (8452) 78-15-00

## Налоги

### Обжалование результатов налоговых проверок



**Марина Владимировна Емельянцева**

Ведущий специалист юридической компании «Налоговик» (Москва)

**Налоговые органы по результатам камеральной и выездной налоговых проверок могут вынести итоговое решение одного из двух видов: либо о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении к такой ответственности (п. 7 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)). В первом случае, если налогоплательщик не согласен с доводами и выводами, содержащимися в решении налогового органа, он вправе его (решение) обжаловать.**

Вообще, акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящем налоговом органе (вышестоящему должностному лицу) или в суде. При этом подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы и в суд.

В общем порядке, установленном статьями 137 – 142 НК РФ, производится обжалование актов налоговых органов, которые принимаются в ходе проверки и при рассмотрении ее материалов. Это, к примеру, решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки, решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, постановление о назначении экспертизы. Точно так же обжалуются незаконные действия или бездействие работников налоговых органов.

В соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ, решение о привлечении (либо об отказе в таковом) к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после его обжалования в вышестоящем налоговом органе. Иными словами, такие решения не нужно сразу направлять в суд, сначала необходимо принять меры по урегулированию спора в административном порядке. Более того, если это не будет сделано, то порядок обязательного досудебного урегулирования формально не будет соблюден, и суд должен будет такое заявление оставить без рассмотрения в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 148 Арбитражного процессуаль-

ного кодекса Российской Федерации\* (АПК РФ).

Здесь следует сразу обратить внимание на три существенных обстоятельства. Во-первых, оставление судом искового заявления без рассмотрения не лишает налогоплательщика права вновь обратиться в арбитражный суд после устранения обстоятельств, послуживших основанием для оставления заявления без рассмотрения в соответствии с ч. 3 ст. 149 АПК РФ. То есть, даже если жалоба по каким-то причинам была сразу направлена в суд и оставлена им без рассмотрения, то это, как правило, можно исправить.

Во-вторых, порядок обязательного досудебного обжалования распространяется не на все виды вынесенных по результатам налоговой проверки решений, а только лишь по тем, что касаются привлечения либо отказа в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. И другое решение, например, об отказе в возврате переплаты по налогу налогоплательщик может сразу обжаловать в судебном порядке, для этого не обязательно направлять предварительно жалобу в вышестоящий налоговый орган.

**Где найти:**

\* Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации вы можете найти в системе КонсультантПлюс. Нажмите кнопку «Кодексы» на Панели быстрого доступа и выберите нужный Кодекс.