

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ ПО-НОВОМУ

Ю.М.Лермонтов

ВВЕДЕНИЕ

В июле прошлого года Президентом РФ был подписан Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" (далее - Закон N 137-ФЗ).

Указанным Законом внесены принципиальные изменения в порядок взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Изменения коснулись практически всех форм взаимоотношений, формирующихся между налогоплательщиком и налоговым органом.

При этом основной блок поправок был внесен в процедуры проведения мероприятий налогового контроля. Содержание и порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок были пересмотрены полностью, урегулирована процедура истребования документов у налогоплательщика, закреплены требования к оформлению результатов налоговых проверок. Прописан принципиально новый порядок обжалования результатов налогового контроля.

О важности таких изменений свидетельствует то, что налоговые проверки всегда являлись и являются главным камнем преткновения между налоговыми органами и налогоплательщиками, и именно данные вопросы порождают наибольшее количество налоговых и судебных споров.

В соответствии с п. 1 ст. 87 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) налоговые органы проводят два вида налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

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

В соответствии с п. 2 ст. 87 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

А исходя из положений ст. 6 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (в ред. Закона N 137-ФЗ) <*> такой контроль признается одной из главных задач налоговых органов.

<*> Далее по тексту нормы НК РФ и иных нормативных актов приведены в редакции Закона N 137-ФЗ без дополнительного об этом уточнения.

Исходя из изложенного и ввиду того, что основные положения Закона N 137-ФЗ вступили в силу с 01.01.2007, рассмотрение вопроса о проведении таких мероприятий налогового контроля, как налоговые проверки, сегодня как никогда актуально.

Глава I. КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Процедура проведения камеральной налоговой проверки

Процедура проведения камеральной налоговой проверки установлена в ст. 88 НК РФ. Здесь следует отметить, что ранее редакция этой статьи содержала всего пять абзацев, теперь же данная процедура в значительно большей степени регламентирована и урегулирована нормами НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится 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.

1. Основание проведения камеральной налоговой проверки

Исходя из анализа положений п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка может проводиться лишь на основе налоговой декларации и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, как прямо указано в данной статье.

Такие выводы подтверждаются и судебной практикой. Так, например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.04.2006 N A19-22256/05-11-Ф02-1900/06-С1 суд отмечает, что не могут являться основанием проведения камеральной налоговой проверки сведения о реализации налогоплательщиком товара и получении выручки, полученные налоговым органом по запросу от банка, в котором налогоплательщику открыт расчетный счет. При этом налоговая декларация и документы, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, налогоплательщиком в налоговый орган не представлялись. Суд пришел к выводу, что при непредставлении налогоплательщиком сведений о своей деятельности в установленном порядке путем подачи налоговой декларации у налогового органа отсутствовали основания для проведения камеральной проверки, оценки сведений о поступлении денежных средств на счет налогоплательщика в банке, проверки оснований перечисления и существа операций, по которым поступила оплата.

К аналогичным выводам приходит ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 25.04.2006 N A19-13909/05-40-Ф02-1735/06-С1, указывая, что необходимым условием для проведения камеральной налоговой проверки является представление налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

Исходя из сказанного нарушение порядка проведения камеральной налоговой проверки является основанием, влекущим прекращение всех правовых последствий материалов такой проверки, иными словами, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по результатам камеральной проверки, если эта проверка проведена с нарушением норм законодательства о налогах и сборах.

Аналогичные выводы изложены в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.03.2006 N A19-33031/05-18-Ф02-1206/06-С1, от 11.10.2005 N A19-31874/04-24-Ф02-4954/05-С1.

2. Представление налоговой декларации для камеральной проверки

2.1. Понятие налоговой декларации

В соответствии с п. 1 ст. 80 НК РФ 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.

Обязанность представления налогоплательщиком налоговых деклараций в налоговые органы вытекает из пп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ, по которому налогоплательщик обязан представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Абзацем 2 п. 1 ст. 80 НК РФ установлено, что налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

2.2. Понятие расчета

Понятия "расчет авансового платежа" и "расчет сбора" введены в НК РФ Законом N 137-ФЗ.

В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 80 НК РФ расчет авансового платежа представляет собой письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа.

Расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК РФ применительно к конкретному налогу.

Согласно абз. 4 п. 1 ст. 80 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) расчет сбора представляет собой письменное заявление плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ.

При этом НК РФ установлено, что расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных НК РФ применительно к конкретному налогу, а расчет сбора - в случаях, предусмотренных частью второй НК РФ применительно к каждому сбору.

2.3. Срок представления налоговой декларации для камеральной проверки

Как установлено ст. 80 НК РФ, налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

В специальных статьях части второй НК РФ устанавливаются конкретные сроки представления налоговой декларации по каждому налогу.

Так, по налогу на добавленную стоимость налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено гл. 21 НК РФ (п. 5 ст. 174 НК РФ).

При этом налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими два миллиона рублей, вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (п. 6 ст. 174 НК РФ в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ).

Вышеуказанные два положения утрачивают силу с 01.01.2008.

По акцизам

Налоговые декларации подаются в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, - представляют декларации не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным (п. 5 ст. 204 НК РФ).

По налогу на доходы физических лиц

Плательщиками налога на доходы физических лиц налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 229 НК РФ).

По единому социальному налогу

Налоговая декларация представляется не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган ПФР (п. 7 ст. 243 НК РФ).

По налогу на прибыль

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. п. 3 - 4 ст. 289 НК РФ).

Внимание! Исходя из вышеизложенных норм для каждого вида налога установлен свой срок подачи декларации.

Если налогоплательщик не подаст декларацию в установленный законодательством о налогах и сборах срок, то на него будет наложен штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ. Ответственность за непредставление налоговой декларации более подробно рассмотрена в гл. III настоящего Пособия.

При исчислении срока представления налоговой декларации необходимо учитывать тот факт, что в случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Внимание! Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до двадцати четырех часов последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным. Такой вывод подтверждает судебная практика (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.07.2005 N А19-27904/04-30-Ф02-2970/05-С1).

2.4. Порядок представления налоговой декларации (расчета) для камеральной проверки

В соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Внимание! Необходимо заметить, что Федеральным законом от 30.12.2006 N 268-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую НК РФ и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 268-ФЗ) данный пункт ст. 80 НК РФ изложен в новой редакции.

Так, абз. 8 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ установлено, что налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Исходя из вышеизложенного данное положение конкретизирует упомянутую норму Закона N 137-ФЗ и НК РФ, указывая на необходимость представления вместе с налоговой декларацией (как в бумажной, так и в электронной форме) всех предусмотренных законодательством о налогах и сборах документов.

Кроме того, Законом N 268-ФЗ налогоплательщикам предоставлено право представить документы, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации, в электронном виде.

В абз. 2 п. 3 ст. 80 НК РФ закреплена норма, согласно которой налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего года превышает 100 человек, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Однако следует обратить внимание на то, что в соответствии с п. 8 ст. 7 Закона N 137-ФЗ норма, указанная в п. 3 ст. 80 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ), применяется до 01.01.2008 в отношении налогоплательщиков, среднесписочная численность которых по состоянию на 01.01.2007 превышает 250 человек.

Данное положение подтверждено Письмом Минфина России от 19.09.2006 N 03-02-07/1-252, в котором, в частности, указано, что в случае если среднесписочная численность работников организации-налогоплательщика на 01.01.2007 превысит 250 человек, то налогоплательщик должен будет представлять налоговые декларации (расчеты) в налоговые органы в электронном виде в том числе по месту нахождения его обособленных подразделений.

А в Письме Минфина России от 29.12.2006 N 03-02-07/1-364 финансовое ведомство развивает вышеуказанную позицию, указывая, что налогоплательщик-организация, в состав которого входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, и среднесписочная численность работников которого за 2006 г. превышает 250 человек в целом по организации (вне зависимости от фактической численности работников в ее обособленных подразделениях), обязан в 2007 г. представлять в налоговые органы по месту учета налогоплательщика налоговые декларации (расчеты) в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Исходя из вышеуказанных норм численность работников конкретного обособленного подразделения не влияет на обязанность обособленного подразделения представлять налоговые декларации (расчеты) в электронном виде в случае, если среднесписочная численность работников всей организации удовлетворяет установленным в п. 3 ст. 80 НК РФ требованиям.

Внимание! Абзацем 9 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ данная норма также изложена в новой редакции, по которой налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел,

представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Исходя из изложенного обязанность представлять налоговые декларации (расчеты) по установленным форматам в электронном виде, по общему правилу, распространяется и на вновь созданные организации с момента вступления в силу Закона N 268-ФЗ.

Внимание! При этом нормами Закона N 268-ФЗ уточнен порядок уведомления налогового органа о численности работников налогоплательщика. Так, абз. 10 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ закрепляет, что сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована).

Законом N 268-ФЗ прямо установлено, что указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Что касается 2006 г., то п. 7 ст. 5 Закона N 268-ФЗ установлено, что налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за 2006 г. превышает 250 человек, представляют сведения о среднесписочной численности за 2006 г. в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя) в течение одного месяца со дня вступления в силу Закона N 268-ФЗ.

Внимание! Пунктом 3 ст. 80 НК РФ установлено, что налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Абзацем 11 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ данный пункт изложен в новой редакции, которая действует с 01.01.2008 и согласно которой налогоплательщики, отнесенные в соответствии со ст. 83 НК РФ к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК РФ, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

Таким образом, обязанность представления налоговых деклараций (расчетов) по установленным форматам в электронном виде, по общему правилу, с момента вступления в силу Закона N 268-ФЗ распространяется и на крупнейших налогоплательщиков.

Заметим, что до вступления в силу Закона N 137-ФЗ для всех категорий налогоплательщиков представление отчетности в электронном виде было правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Пример. Налоговый орган не мог отказать в приеме отчетности на бумажных носителях (см. Письмо МНС России от 22.06.2004 N 06-5-03/866), так как сдача налоговой отчетности в электронном виде была правом, а не обязанностью налогоплательщика (см. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 25.12.2003 N 11-11н/71480).

Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность в электронном виде представляются согласно положениям ст. 80 НК РФ, а также ст. 13 и 15 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", Регламенту принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденному Приказом МНС России от 04.02.2004 N БГ-3-06/76, Порядку представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденному Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169, а также Методическим рекомендациям об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@.

При этом официальные органы проводили большую агитационную работу по переходу налогоплательщиков на подачу отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, описывая многочисленные преимущества такого способа представления отчетности (см., например, Письмо Минфина России от 28.01.2005 N 03-02-07/1-12), ввиду того что представление отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи позволяет более оперативно осуществлять обмен информацией между налогоплательщиком и

налоговым органом. Отчетность становится более достоверной, так как программа, которая используется для формирования файлов с отчетностью, позволяет проверять их на наличие арифметических и логических ошибок <*>. Кроме этого, в ряде регионов утверждались специальные планы мероприятий по привлечению организаций и индивидуальных предпринимателей к представлению отчетности по телекоммуникационным каналам связи (см., например, Приказ Управления ФНС России по г. Москве от 28.10.2005 N 441).

<*> Недостатком является то, что в электронном виде в налоговый орган могут быть представлены только сами формы отчетности. А документы, которые могут быть дополнительно запрошены налоговым органом в рамках камеральной проверки, по-прежнему в налоговый орган нужно будет представлять в бумажном виде.

Результат такого стремления официальных органов, как уже было сказано, закреплен Законом N 268-ФЗ.

Внимание! Для организации представления электронной отчетности предусмотрены специализированные операторы связи, выступающие организаторами инфраструктуры электронного документооборота налогоплательщиков и налоговых органов. Специализированные операторы связи - это юридические и физические лица, уполномоченные налоговыми органами предоставлять налогоплательщикам услуги поддержки электронного документооборота, управления ключевой информацией и поддержки актуальных форматов форм налоговых деклараций в системе сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи.

К функциям специализированного оператора связи относятся:

- поддержание транспортной и криптографической системы;
- техническая поддержка пользователей;
- подтверждение срока представления отчетности.

Абзацем 2 п. 4 ст. 80 НК РФ установлено, что налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета) и обязан по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) проставить отметку на копии налоговой декларации (копии расчета) о принятии <*> и дату ее получения. При получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде.

<*> Автор советует ни в коем случае не пренебрегать этим правилом - при текущем уровне документооборота в налоговых инспекциях декларации зачастую теряются, что может впоследствии обернуться для налогоплательщика штрафными санкциями.

Абзацем 15 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ данное положение изложено в следующей редакции. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

Таким образом, поправки Закона N 268-ФЗ в отношении данного пункта носят уточняющий характер.

2.5. Особенности порядка представления налоговой декларации (расчета) для камеральной проверки через представителя, посредством почтовых отправлений и по телекоммуникационным каналам связи

Согласно п. 4 ст. 80 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пунктом 1 ст. 26 НК РФ конкретизировано, что налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Данный пункт находится в системной связи с правом налогоплательщика представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя, закрепленным пп. 6 п. 1 ст. 21 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Пунктом 2 данной статьи установлено, что законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

На основании п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Исходя из смысла ст. ст. 26, 28, 29, 32, 33 ГК РФ законными представителями физического лица (малолетнего, несовершеннолетнего, лица, признанного судом недееспособным вследствие психического расстройства, а также лица, ограниченного судом в дееспособности вследствие злоупотребления спиртными напитками или наркотическими средствами и тем самым ставящего семью в тяжелое материальное положение) являются его родители, усыновители, опекуны, попечители, которые на основании закона осуществляют представительство этого лица.

Исходя из положений ст. 53 (общие нормы об органах юридического лица) ГК РФ, а также ст. ст. 72, 84, 91, 103 и 110 (специальные нормы) ГК РФ в качестве законного представителя юридического лица выступает его исполнительный орган (коллегиальный или единоличный). Наименования исполнительных органов, как единоличных, так и коллегиальных, могут быть различными (единоличных - генеральный директор, директор, президент, председатель, управляющий; коллегиальных - правление, дирекция, совет директоров). Полномочия законного представителя юридического лица подтверждаются документами, удостоверяющими его должностное положение.

В соответствии со ст. 53 ГК РФ юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. В предусмотренных законом случаях юридическое лицо может приобретать гражданские права и принимать на себя гражданские обязанности через своих участников.

Исходя из положений ст. ст. 72, 84, 91, 103 и 110 ГК РФ представителем юридического лица может быть единоличный (например, один участник полного товарищества) или коллегиальный орган (например, общее собрание участников хозяйственного общества).

Согласно п. 1 ст. 29 НК РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Пунктом 2 данной статьи предусмотрено, что не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Внимание! Пленум ВАС РФ в п. 8 Постановления от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" (далее - Постановление от 28.02.2001) разъяснил, что в силу п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, а если налогоплательщиком является физическое лицо - на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

При применении данной нормы судам необходимо иметь в виду, что договор доверительного управления не является достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим интересов учредителя управления в сфере налогообложения.

Если учредитель управления и доверительный управляющий достигли договоренности в отношении представительства в сфере налогообложения, соответствующие полномочия управляющего должны быть оформлены доверенностью с учетом требований п. 3 ст. 29 НК РФ.

В п. 7 Постановления от 28.02.2001 разъяснено, что по смыслу гл. 4 НК РФ, в том числе п. 1 ст. 26 НК РФ, субъектом налогового правоотношения является сам налогоплательщик независимо

от того, лично ли он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя.

В связи с этим при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого налогоплательщика.

Последствия ненадлежащего исполнения законным или уполномоченным представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для последнего правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

В соответствии с п. 2 ст. 26 НК РФ личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Согласно п. 3 ст. 26 НК РФ полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Пунктом 1 ст. 185 ГК РФ определено, что доверенностью признается письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Письменное уполномочие на совершение сделки представителем может быть представлено представляемым непосредственно соответствующему третьему лицу.

В соответствии с п. 2 ст. 185 ГК РФ доверенность на совершение сделок, требующих нотариальной формы, должна быть нотариально удостоверена, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Кроме этого, в соответствии с п. 5 ст. 185 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 <*>.

<*> Образцы доверенности на представление налоговой декларации, а также на ведение дела в судах приведены в Приложении N 1 к настоящему Пособию.

Официальная позиция. Управление МНС России по г. Москве в Письме от 24.06.2003 N 11-04/33517 разъяснило, что оформление нотариально удостоверенной доверенности для представительства в отношениях между организацией и налоговым органом законодательством не предусмотрено.

Внимание! В силу п. 1 ст. 186 ГК РФ доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна. На этом основании налоговый орган может не принять налоговые декларации.

Внимание! Как разъяснено в Письме Минфина России от 10.04.2006 N 03-06-06-03/08, индивидуальный предприниматель должен заверять у нотариуса доверенность на своего бухгалтера, который будет сдавать за него отчетность в налоговый орган.

Дело в том, что в данной ситуации, по мнению Минфина России, бухгалтер является представителем налогоплательщика - физического лица, который в силу п. 3 ст. 29 НК РФ осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности.

Внимание! Минфин России в Письме от 01.08.2006 N 03-02-07/1-204 обращает внимание на то, что в приказах Минфина России об утверждении форм налоговых деклараций по конкретным налогам предусмотрено, что достоверность и полнота сведений, указанных в декларации индивидуального предпринимателя, подтверждаются подписью индивидуального предпринимателя с проставлением даты подписания.

Таким образом, из ст. 80 НК РФ и приказов Минфина России следует, что достоверность и полнота сведений, указанных в налоговой декларации индивидуального предпринимателя, подтверждаются подписью самого индивидуального предпринимателя.

Вместе с тем в соответствии с п. 1 ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Минфин России обращает внимание на то, что в целях обеспечения определенности в отношении полномочий представителей налогоплательщиков подтверждать достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации, в п. 5 ст. 80 НК РФ Законом N 137-ФЗ внесены изменения, согласно которым налогоплательщик или его представитель подписывает

налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете). Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика, в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)).

Исходя из изложенного и учитывая сложившуюся на тот момент правоприменительную практику, Минфин России пришел к выводу, что до вступления в силу Закона N 137-ФЗ при отсутствии возможности у индивидуального предпринимателя подтвердить лично своей подписью достоверность и полноту сведений, указанных в его налоговой декларации, представляемой в налоговый орган, такие сведения могли быть подтверждены уполномоченным представителем индивидуального предпринимателя. При этом к налоговой декларации (расчету) должна была быть приложена копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Необходимо отметить, что и после вступления в силу Закона N 137-ФЗ действует правило, по которому, если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации, подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика, в налоговой декларации указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации). При этом к налоговой декларации прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации. Такие требования установлены в Письме ФНС России от 15.12.2006 N ВЕ-6-04/1211@ с учетом разъяснений Минфина России, направленных в ФНС России Письмом от 11.12.2006 N 03-05-02-03/39.

Согласно абз. 3 п. 4 ст. 80 НК РФ при отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Об особенностях представления налоговой декларации (расчета) по почте и ответственности за неправомерные действия в таком случае рассказано в гл. III настоящего Пособия.

В соответствии с абз. 4 п. 4 ст. 80 НК РФ порядок представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде определяется Минфином России.

Абзацем 17 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ в вышеуказанную норму внесены изменения, по которым Минфином России определяется и порядок представления иных документов в электронном виде.

При принятии налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи соблюдаются требования электронного документооборота в соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 N БГ-3-32/169, Методическими рекомендациями об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденными Приказом МНС России от 10.12.2002 N БГ-3-32/705@, а также иными актами МНС России.

При представлении в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи бумажные экземпляры налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщик представлять не должен.

Принятие налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, представляемых в электронном виде на электронных носителях записи, производится работниками отдела работы с налогоплательщиками.

В соответствии с п. 5 ст. 80 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

В абз. 3 п. 5 ст. 80 НК РФ закреплён механизм представления налоговой декларации через уполномоченного представителя налогоплательщика.

Так, если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

При представлении в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности на электронных носителях представление бумажных экземпляров налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности является обязательным.

2.6. Форма налоговой декларации (расчета) для камеральной проверки

В соответствии с п. 7 ст. 80 НК РФ формы налоговых деклараций (расчетов) и порядок их заполнения утверждаются Минфином России, если иное не предусмотрено НК РФ.

Так:

- форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 07.11.2006 N 136н (действует в отношении налоговых деклараций, представляемых начиная с представления налоговой декларации за январь и I квартал 2007 г.).

Со вступлением в силу данного Приказа утрачивает силу Приказ Минфина России от 28.12.2005 N 163н "Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и порядков их заполнения";

- форма налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 153н;

- форма налоговой декларации по акцизу на подакцизное минеральное сырье (природный газ) и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 03.03.2005 N 32н;

- форма налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий, налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и Порядок их заполнения утверждены Приказом Минфина России от 14.11.2006 N 146н (действует в отношении налоговых деклараций, представляемых начиная с представления налоговой декларации за январь 2007 г.);

- форма налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 23.12.2005 N 153н;

- форма налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 31.01.2006 N 19н;

- форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядок ее заполнения утверждены Приказом Минфина России от 07.02.2006 N 24н.

Абзацем 19 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ данный пункт дополнен новым положением, согласно которому форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядков их заполнения, утвержденных Минфином России.

Минфин России не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

1) вида документа: первичный (корректирующий);

2) наименования налогового органа;

3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;

4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);

5) номера контактного телефона налогоплательщика.

Необходимо сказать, что полномочия Минфина России по утверждению форм расчетов по налогам и форм налоговых деклараций, обязательных для налогоплательщиков, а также порядков их заполнения закреплены в п. 1 ст. 34.2 НК РФ.

В соответствии с требованиями разд. 2 Регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом МНС от 04.02.2004 N БГ-3-06/76 (далее - Регламент), сотрудники налогового органа, осуществляющие прием деклараций, на стадии принятия налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности все представленные документы подвергают визуальному контролю на наличие ряда обязательных реквизитов, а именно:

- полного наименования (Ф.И.О. физического лица, даты его рождения) налогоплательщика;
- идентификационного номера налогоплательщика;
- кода причины постановки на учет (для юридических лиц);
- периода, за который представляются налоговые декларации и бухгалтерская отчетность;
- подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика), или их представителей.

В случае отсутствия в представленных налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками должен в устной форме предупредить налогоплательщика или его представителя об этом и предложить внести необходимые изменения.

Внимание! Сотрудник налогового органа не вправе отказать в принятии налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, за исключением случая представления вышеуказанных документов не по установленной форме.

В соответствии с п. 2.4 Регламента при отказе налогоплательщика (его представителя) внести необходимые изменения в налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность на стадии приема, а также в случае представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по почте и отсутствия в них какого-либо из вышеуказанных реквизитов налоговый орган в трехдневный срок с даты регистрации должен письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документа по форме, утвержденной для данного документа, в следующих случаях:

- отсутствия в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из вышеуказанных реквизитов;
- если имеет место нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом, наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя исправлений;
- составления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности на иных языках, кроме русского;
- несовпадения сведений о постоянно действующем исполнительном органе юридического лица и сведений о руководителе юридического лица, подписавшем налоговую декларацию и бухгалтерскую отчетность, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц.

Внимание! Требования к оформлению документов, случаи, при которых налоговые органы имеют право отказать в приеме отчетности, представленной на электронных носителях, последствия непредставления декларации аналогичны при подаче отчетности на бумажном носителе.

Актуальная проблема. Налогоплательщик может столкнуться с ситуацией, когда после завершения налогового периода меняются формы налоговых деклараций.

НК РФ не содержит ответа на вопрос, на каких бланках сдавать декларации (на старых или новых).

Официальная позиция. Например, в Письме Управления ФНС России по г. Москве от 06.06.2005 N 09-10/39710 указано, что если налогоплательщик представит в налоговый орган в качестве налоговой декларации документ не по установленной форме, обязанность налогоплательщика по представлению в налоговый орган декларации следует считать неисполненной.

Следовательно, налоговый орган вправе применить к указанному налогоплательщику в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов приостановление операций по счетам в банке в соответствии со ст. 76 НК РФ, а также меры ответственности, установленные ст. 119 НК РФ.

Судебная практика. Однако судебная практика по данному вопросу складывается в пользу налогоплательщика. Арбитражные суды в такой ситуации указывают, что ст. 119 НК РФ установлена ответственность за непредставление налоговой декларации в установленный срок. Данная статья не предусматривает налоговую ответственность за представление налоговой декларации по неустановленной (старой) форме. Такая позиция высказывалась, например, в Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 06.04.2005 N Ф04-1990/2005(10068-A27-23), от 16.11.2004 N А56-18597/04, от 02.11.2004 N А56-18734/04.

Актуальная проблема. Часто возникает проблема, может ли налоговый орган, если налогоплательщик сдал декларацию по "старой" форме, после ее утверждения обязать сдать ее по "новой" форме.

ФНС России в Письме от 11.02.2005 N ММ-6-01/119@ дала два указания нижестоящим налоговым органам по данному вопросу:

- налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации при представлении ее по форме, утвержденной в установленном порядке, действующей на дату представления;

- если после принятия налоговым органом налоговой декларации утверждается новая форма налоговой декларации или в действующую форму вносятся изменения и (или) дополнения, представления налогоплательщиком налоговой декларации по вновь утвержденной форме не требуется.

Актуальная проблема. С аналогичной ситуацией столкнулись налогоплательщики в 2006 г.

Например, Приказом Минфина России от 28.12.2005 N 163н (зарегистрирован в Минюсте России 26.01.2006 N 7416), далее - Приказ N 163н, в качестве Приложения 1 к Приказу N 163н утверждена форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Согласно п. 6 Приказа N 163н он применяется начиная с представления налоговых деклараций за январь и I квартал 2006 г.

В то же время необходимо отметить, что в соответствии с п. 12 Указа Президента Российской Федерации от 23.05.1996 N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти" нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими актами не установлен другой порядок вступления их в силу.

Приказ Минфина России официально опубликован 15.02.2006.

Следовательно, Приказ Минфина России N 163н вступил в силу 26.02.2006.

Таким образом, представляется, что налогоплательщик имеет право представить декларацию по НДС за январь 2006 г. по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 03.03.2005 N 31н, учитывая, что Приказ Минфина России N 163н вступил в силу 26.02.2006.

2.7. Прием уточненной налоговой декларации

В соответствии с п. 2 ст. 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии налоговой декларации (расчета).

Положениями ст. 81 НК РФ предусмотрено право налогоплательщиков представлять в налоговые органы уточненные декларации (расчеты), и это право не ограничено сроком.

ФНС России в Письме от 12.12.2006 N ЧД-6-25/1192@ "О порядке приема уточненной налоговой декларации (расчета)" приходит к выводу, что в случае представления в текущем году налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за периоды, по которым истек срок исковой давности, налоговый орган не вправе ему отказать в принятии такой декларации (расчета).

ФНС России указывает, что налоговый орган обязан принять данную уточненную налоговую декларацию (расчет), при этом поданное налогоплательщиком заявление о зачете суммы излишне уплаченного налога может быть рассмотрено с учетом самостоятельно представленных налогоплательщиком подтверждающих документов с последующим вынесением решения в соответствии с нормами соответствующих статей НК РФ.

Согласно п. 2.5.1 Регламента не позднее рабочего дня, следующего за датой принятия, данную уточненную налоговую декларацию (расчет) необходимо зарегистрировать.

2.8. Отдельные особенности представления налоговой декларации для проведения камеральной налоговой проверки

В соответствии с п. 2 ст. 80 НК РФ не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты), по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Кроме того, Законом N 137-ФЗ в п. 2 ст. 80 НК РФ закреплено, что при отсутствии финансово-хозяйственной деятельности, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, налогоплательщик представляет налоговую декларацию по упрощенной форме, утверждаемой Минфином России.

Также необходимо отметить, что в соответствии с п. 3 ст. 80 НК РФ бланки налоговых деклараций (расчетов) предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Внимание! Необходимо заметить, что Законом N 268-ФЗ данный пункт НК РФ изложен в новой редакции. Так, в соответствии с абз. 4 п. 4 ст. 1 Закона N 268-ФЗ лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Кроме того, Законом N 268 установлено, что единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом, а ее форма и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Внимание! Ввиду вступления в силу с 01.03.2007 Федерального закона от 30.12.2006 N 269-ФЗ "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами" необходимо отметить, что п. 2 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2006 N 265-ФЗ "О внесении изменений в статьи 45 и 80 части первой НК РФ и статью 57 БК РФ" (далее - Закон N 265-ФЗ) в НК РФ с 01.03.2007 предусмотрен особый порядок исполнения обязанности по представлению налоговых деклараций посредством уплаты декларационного платежа. Так, п. 10 ст. 80 НК РФ (в ред. Закона N 265-ФЗ) установлено, что особенности исполнения вышеуказанной обязанности определяются федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

3. Представление иных документов для камеральной проверки

3.1. Виды иных документов, представляемых при камеральной налоговой проверке

Минфин России в Письме от 24.08.2005 N 03-02-07/1-224 высказал свою позицию относительно представления документов налогоплательщиками при камеральных проверках: "...анализ норм, предусмотренных статьей 93 НК РФ в системной связи со статьями 87, 88, 89 НК РФ, позволяет сделать вывод о том, что налоговые органы вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы как при камеральной, так и при выездной налоговой проверке (Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.09.2003 N А33-2644/03-С3-Ф02-2778/03-С1).

Следует отметить, что в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.09.2004 N Ф04-5939/2004(А27-4102-6) указано, что налоговое законодательство не ограничивает право налогового органа при проведении камеральной проверки истребовать у налогоплательщика только документы, обязанность представления которых прямо установлена нормами налогового законодательства.

Как отмечено в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.06.2005 N А66-12948/2004, первичные документы, истребованные при проведении камеральных проверок, являются документами, которые могут подтвердить правильность исчисления и своевременность уплаты налога, и их истребование для проверки не нарушает права и экономические интересы налогоплательщиков.

Согласно ст. 313 НК РФ налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Учитывая вышеизложенное, налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки могут быть истребованы первичные документы для проверки правильности исчисления и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие данные налогового учета".

Ситуация с истребованием иных документов в рамках камеральных налоговых проверок давно требовала разрешения. Необходимо сразу отметить, что правоприменительная практика по данному вопросу была довольно разнообразна.

Правовая позиция государственных и судебных органов
относительно процедуры истребования документов в рамках
камеральных проверок, сформировавшаяся до принятия
Закона N 137-ФЗ

Позиция в пользу налогоплательщика	Позиция не в пользу налогоплательщика
<p>При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком документах (Постановления ФАС Уральского округа от 17.11.2003 N Ф09-3840/03-АК, ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.04.2003 N А33-14577/02-С3н-Ф02-1087/03-С1, ФАС Северо-Западного округа от 01.07.2004 N А66-9798-03)</p>	<p>Привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по соответствующему требованию налогового органа, в котором перечень документов не конкретизирован, допустимо в случае, если налоговый орган не обладал и не мог обладать данными о количестве и реквизитах запрашиваемых документов (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2005 N Ф04-4652/2005(13222-А27-3))</p>
<p>Если в требовании налогового органа о представлении документов не содержится четкого названия запрашиваемых документов, то такое требование может быть признано судом недействительным, если налогоплательщик по каким-либо причинам не представил запрашиваемые документы в налоговый орган или нарушил срок представления документов (Постановления ФАС Поволжского округа от 16.02.2006 N А55-4202/2005-22, ФАС Уральского округа от 04.07.2005 N Ф09-2774/05-С7, ФАС Волго-Вятского округа от 13.07.2005 N А29-10785/2004а, ФАС Западно-Сибирского округа от 29.06.2005 N Ф04-4058/2005(12479-А27-35))</p>	<p>НК РФ не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки только случаями обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных налогоплательщиком документах. Законодательство о налогах и сборах предоставляет налоговому органу право истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.05.2006 N 14873/05)</p>
	<p>Законодательство о налогах и сборах не ограничивает право налогового органа при проведении камеральной проверки истребовать у налогоплательщика только документы, обязанность представления которых прямо установлена нормами налогового законодательства (Письмо Минфина России от 24.08.2005 N 03-02-07/1-224, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.09.2004 N Ф04-5939/2004(А27-4102-6))</p>

Теперь в п. 7 ст. 88 НК РФ сформулировано "общее" правило, согласно которому при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

В то же время в п. п. 6, 8, 9 ст. 88 НК РФ закреплены "исключения" из общего правила. Так, истребование документов допускается в следующих случаях.

1. При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

2. При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ).

3. При проведении камеральной налоговой 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 (п. 9 ст. 88 НК РФ).

Необходимо отметить, что комплекс поправок, зафиксированных в п. п. 6 - 9 ст. 88 НК РФ, разрешает давно назревшую проблему истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки, а новая редакция ст. 88 НК РФ существенно ограничивает права налоговых органов на истребование первичных документов.

Статья 88 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) фактически предоставляла налоговым органам право истребовать в ходе камеральной проверки неограниченное количество документов без проведения выездной налоговой проверки. При этом следует отметить, что такая практика приобретала все большее распространение.

Так, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.05.2006 N 14873/05 пришел к выводу, что: "...НК РФ не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки только случаями обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных налогоплательщиком документах.

Законодательство о налогах и сборах предоставляет налоговому органу право истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов".

Тем не менее несмотря на то, что НК РФ предоставлял налоговым органам большие полномочия по истребованию документов, судебная практика несколько "ограничивала" требования налоговых органов.

Пример. Судебная практика.

Суть спора.

При проведении камеральной проверки налоговый орган запросил у налогоплательщика дополнительные документы и информацию. Налогоплательщик с требованиями налогового органа не согласился. По мнению налогоплательщика, основанием для проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов в ходе камеральной проверки является налоговая отчетность организации, в связи с чем в ходе камеральной проверки налоговый орган не имеет права затребовать у налогоплательщика иные дополнительные документы.

Позиция суда.

Наличие у налогового органа полномочия действовать властнообязывающим образом при проведении камеральной проверки в соответствии с положениями п. 4 ст. 88 НК РФ ограничивается целью этой проверки: выяснить обоснованность (правильность) исчисления и своевременность уплаты налога. Это правило полностью корреспондирует с положениями ст. 93 и п. 5 ст. 94 НК РФ, согласно которым истребуемые у проверяемого налогоплательщика документы представляются в виде заверенных должным образом копий, а в случае их непредставления (отказа) должностное лицо производит выемку соответствующих документов, за строгим исключением тех, которые не имеют отношения к предмету налоговой проверки.

Как видно из материалов дела, в связи с проводимой камеральной проверкой правильности исчисления и своевременности уплаты обществом единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по представленным расчетам по авансовым платежам налоговый орган направил указанному налогоплательщику оспариваемые требования о представлении дополнительных документов.

При этом в указанных требованиях инспекция запросила документы, которые не имеют прямого отношения к данной форме налогового контроля - камеральной проверке (табели учета рабочего времени, приказы и договоры общества, сведения о количестве отработанного времени каждого физического лица в календарных днях), т.е. превысила свои полномочия, предусмотренные п. 4 ст. 88 НК РФ.

(Постановление ФАС Уральского округа от 17.11.2003 N Ф09-3840/03-АК).

Кроме того, суды указывали, что при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком документах.

Пример.

Суть спора.

В ходе камеральной налоговой проверки правильности исчисления налога на добавленную стоимость и налога на имущество налоговая инспекция истребовала у налогоплательщика ряд документов. Налогоплательщик заявил об отказе в исполнении требования о представлении документов.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за непредставление истребованных документов в виде штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ. По мнению налогоплательщика, истребование налоговым органом в порядке камеральной проверки любых документов, относящихся к хозяйственной деятельности проверяемого, неправомерно.

Позиция суда.

Решением суда первой инстанции признано недействительным решение налогового органа о привлечении истца к ответственности, установленной п. 1 ст. 126 НК РФ. Постановлением апелляционной инстанции решение суда оставлено без изменения. Суд кассационной инстанции одобрил решение нижестоящих судов и сделал следующие выводы.

Истребование налоговым органом документов, перечисленных в письме к налогоплательщику, противоречит сущности камеральных проверок, позволяя налоговому органу фактически провести выездную налоговую проверку, для проведения которой установлен особый порядок.

Согласно п. 1 ст. 82 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.

В соответствии с п. 1 ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Согласно ч. 1, 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

В соответствии с ч. 3 и 4 указанной статьи если 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.

Анализируя указанные положения, суд пришел к обоснованному выводу, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать все документы, относящиеся к хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика; им могут истребоваться только документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком декларациях или иных документах.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.04.2003 N А33-14577/02-С3н-Ф02-1087/03-С1).

Аналогичные выводы приведены также, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.07.2004 N А66-9798-03.

Вышеуказанные выводы развиты и в других судебных актах, например, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 04.05.2006 N А82-5807/2005-99 суд приходит к решению, что истребование дополнительных сведений и документов в ходе камеральной проверки должно производиться налоговым органом с учетом целей соответствующей налоговой проверки. При этом, по мнению суда, полномочия налогового органа по истребованию документов при

проведении камеральной проверки не ограничены случаями обнаружения ошибок и противоречий в налоговой декларации.

А в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 22.02.2006 N Ф04-556/2006(19911-А27-31) суд, исходя из анализа норм НК РФ, регулирующих порядок проведения налоговых проверок, делает вывод о том, что право налогового органа на истребование документов не ограничено ни характером проводимой проверки, ни обнаружением в представленной декларации ошибок, а лишь их необходимостью для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты налога. Объемы запрашиваемых документов и их перечень законом также не установлены.

Таким образом, в вышеуказанных постановлениях суды приходят к выводу, что каких-либо запретов и ограничений права налогового органа, кроме как их необходимость для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты налога, истребовать дополнительные документы НК РФ не установлено.

Аналогичные выводы изложены в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 14.01.2005 N А05-4231/04-18, Постановлении ФАС Центрального округа от 16.06.2005 N А09-12331/04-30, Постановлении ФАС Центрального округа от 16.08.2005 N А62-178/05.

Однако в Постановлении ФАС Поволжского округа от 21.03.2006 N А55-1663/05-34 содержится противоположное мнение: "...в случае невыявления налоговым органом при проведении камеральной проверки ошибок в заполнении документов или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговый орган не имеет правовых оснований для истребования у налогоплательщика первичных документов".

Если в требовании налогового органа о представлении документов не содержится четкого названия запрашиваемых документов, то такое требование может быть признано судом недействительным, если налогоплательщик по каким-либо причинам не представил запрашиваемые документы в налоговый орган или нарушил срок представления документов.

Пример.

Суть вопроса.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки уточненной декларации по налогу на прибыль налоговым органом налогоплательщику было направлено требование о представлении в пятидневный срок необходимых для проверки документов.

В связи с непредставлением документов в установленный в требовании срок, а также с учетом того, что налогоплательщик привлечался к налоговой ответственности за аналогичное правонарушение, налоговый орган вынес решение о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по п. 1 ст. 126 НК РФ с учетом п. 4 ст. 114 НК РФ, выразившееся в непредставлении расшифровки корректировки убытков прошлых лет.

Позиция суда.

В соответствии со ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы.

Одновременно право налоговых органов требовать от налогоплательщиков представления документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов, предусмотрено пп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ, а обязанность налогоплательщиков представлять такие документы - пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Ответственность за непредставление документов предусмотрена ст. 126 НК РФ. Данная ответственность наступает только за непредставление документов, прямо предусмотренных НК РФ и другими актами о налогах и сборах.

Направленное налоговым органом требование должно содержать конкретный перечень документов, и исполнение обязанности налогоплательщиком по представлению затребованных документов в налоговый орган возможно при условии наличия у налогоплательщика запрашиваемых документов.

Как указывает в своем отзыве налогоплательщик, расшифровка корректировки убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, затребованная налоговым органом, в документообороте предприятия не существует, так как ведение подобных расшифровок законодательством о налогах и сборах Российской Федерации, а также правилами бухгалтерского учета не предусмотрено.

Для подтверждения правомерности уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль ответчиком были направлены копии бухгалтерских справок по подразделениям.

Кроме того, из материалов дела следует, что, получив требование налогового органа, ответчик направил в адрес заявителя письмо с просьбой о перенесении срока представления документов в связи со значительным объемом запрашиваемых документов. Однако налоговый орган уведомил заявителя о том, что возможность перенесения срока представления документов НК РФ не предусмотрена.

Таким образом, суд считает, что оснований для привлечения налогоплательщика не имеется, поскольку налогоплательщик предпринял все необходимые меры по исполнению требования налогового органа, в связи с чем его вина в совершении правонарушения отсутствует. (Постановление ФАС Поволжского округа от 16.02.2006 N А55-4202/2005-22).

Пример.

Суть дела.

Налоговым органом в ходе камеральной налоговой проверки декларации по НДС налогоплательщику направлено требование о представлении документов, необходимых для проведения проверки. Документы представлены с двухдневным опозданием.

Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

Позиция суда.

В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ. Поскольку размер штрафа определяется исходя из конкретного количества непредставленных документов, инспекция обязана указывать точные наименования и количество запрашиваемых документов. Следовательно, привлечение к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ производится только за конкретно истребованные документы и при условии действительного их наличия у налогоплательщика.

Кроме того, решение о привлечении общества к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ принято налоговым органом после представления налогоплательщиком первичных документов, а сумма штрафа определена, в свою очередь, исходя из количества фактически представленных, а не истребуемых документов, что существенно нарушает права налогоплательщика.

(Постановление ФАС Уральского округа от 04.07.2005 N Ф09-2774/05-С7).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 13.07.2005 N А29-10785/2004а, ФАС Западно-Сибирского округа от 29.06.2005 N Ф04-4058/2005(12479-А27-35).

В то же время следует отметить, что ряд судов приходил к выводам, что привлечение налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по соответствующему требованию налогового органа, в котором перечень документов не конкретизирован, допустимо в случае, если налоговый орган не обладал и не мог обладать данными о количестве и реквизитах запрашиваемых документов (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2005 N Ф04-4652/2005(13222-А27-3)).

Тем не менее с 01.01.2007 новая редакция ст. 88 НК РФ существенно ограничивает права налоговых органов при проведении камеральной налоговой проверки на истребование дополнительных документов, прямо не указанных в законодательстве о налогах и сборах.

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

В п. 2 ст. 93 НК РФ установлен прямой запрет на нотариальное удостоверение копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Кроме этого, установлено, что в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Внимание! НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) не содержал указания, каким образом заверять копии документов.

Указанный пробел восполнялся разъяснительными письмами налоговых органов.

ФНС России в Письме от 02.08.2005 N 01-2-04/1087 указала, что в данном случае необходимо руководствоваться Государственным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 51141-98 "Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения", утвержденным Постановлением Госстандарта России от 27.02.1998 N 28.

Так, в п. 2.1.29 данного документа предусмотрено, что копией документа является документ, полностью воспроизводящий информацию подлинного документа и все его внешние признаки или часть их, не имеющий юридической силы.

Пунктом 2.1.30 данного документа установлено, что заверенной копией документа является копия документа, на которую в соответствии с установленным порядком проставляют необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу.

В соответствии со ст. 69 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) или единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором) и коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией).

К компетенции исполнительного органа общества относятся все вопросы руководства текущей деятельностью общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Единоличный исполнительный орган общества (директор, генеральный директор) без доверенности действует от имени общества, в том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени общества.

Внимание! Аналогичные нормы содержатся в ст. 40 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью".

Кроме этого, ФНС России в Письме от 02.08.2005 N 01-2-04/1087 указала, что возможен (но не является обязанностью) также нотариальный порядок засвидетельствования копий документов в соответствии с законодательством Российской Федерации о нотариате.

Внимание! В целях заверения копий документов также необходимо руководствоваться Государственным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 6.30-2003 "Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов", принятым и введенным в действие Постановлением Госстандарта России от 03.03.2003 N 65-ст (далее - ГОСТ Р 6.30-2003).

Так, в соответствии с п. 3.26 ГОСТ Р 6.30-2003 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.

Также в целях регулирования процедуры заверения копии документов для налоговых органов следует руководствоваться Указом Президиума Верховного Совета СССР от 04.08.1983 N 9779-Х "О порядке выдачи и свидетельствования предприятиями, учреждениями и организациями копий документов, касающихся прав граждан. Несмотря на то что в названии Указа фигурируют только граждане, представляется, что он распространяется и на юридических лиц в силу п. 1 ст. 49 ГК РФ, в соответствии с которым юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности.

Судебная практика также подтверждает правомерность применения норм данного Указа для организаций (например, Постановление ФАС Центрального округа от 20.06.2004 N А68-АП-122/Я-04).

Пример.

Образец заверения копии документа,
представляемого в налоговые органы

Копия верна, подлинник находится в организации.

Генеральный директор	Иванов -----	Е.А. Иванов
	М.П.	
09.01.2007		

3.2. Сроки представления иных документов при проведении камеральной налоговой проверки

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 <*>.

<*> Образец требования о представлении документов приведен в Приложении N 2 к настоящему Пособию.

При этом п. 3 ст. 93 НК РФ устанавливает сроки представления документов по требованию налогового органа. Заметим, что срок изменяется. Если до вступления в силу Закона N 137-ФЗ он составлял пять дней, то после вступления в силу Закона N 137-ФЗ он составляет 10 дней.

Кроме этого, п. 3 ст. 93 НК РФ установлено, что 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 представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

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

В п. 4 ст. 93 НК РФ теперь прямо прописано, 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 ст. 126 НК РФ. Подробнее об ответственности за непредставление документов рассказано в гл. III настоящего Пособия.

Внимание! НК РФ (в редакции, действовавшей до Закона N 137-ФЗ) не давал ответа на принципиальный вопрос: как исчисляется срок, предусмотренный ст. 93 НК РФ, - в рабочих или календарных днях?

Как разъяснил Минфин России в Письме от 23.11.2005 N 03-02-07/1-317: "В связи с тем, что в пункте 1 статьи 93 НК РФ прямо не указано, что требование о представлении документов исполняется в течение пяти рабочих дней, такое требование исполняется в течение пяти календарных дней".

В то же время, как показывает судебная практика, в соответствии с п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Соответственно, срок следует исчислять в рабочих днях (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.07.2003 N Ф04/3562-1013/А46-2003) <*>.

<*> Указанная проблема была снята Законом N 137-ФЗ.

Внимание! В соответствии с п. 6 ст. 6.1 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем.

В п. 4 ст. 93 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) также закреплено, что в случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

В п. 5 ст. 93 НК РФ установлено, что в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие обстоятельств непреодолимой силы.

Внимание! В силу п. 3 ст. 7 Закона N 137-ФЗ данное положение вступает в силу с 01.01.2010.

Сроки представления документов при проведении
камеральной налоговой проверки

До 1 января 2007 г.	С 1 января 2007 г.
---------------------	--------------------

<p>Налогоплательщик обязан представить истребованные документы в течение пяти дней</p>	<p>Налогоплательщик обязан представить истребованные документы в течение десяти дней. Кроме этого, п. 3 ст. 93 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) установлено, что 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 представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение</p>
--	---

3.3. Сроки представления документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках при проведении камеральной налоговой проверки

В п. 1 ст. 93.1 НК РФ закреплено, что 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).

Исходя из изложенного такая информация (документы) может быть затребована при проведении и камеральной налоговой проверки.

В п. 3 ст. 93.1 НК РФ установлено, что налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

Какой налоговый орган вправе истребовать документы о контрагентах налогоплательщика?

До 1 января 2007 г.	С 1 января 2007 г.
<p>Нормами НК РФ не установлены ограничения относительно того, какой налоговый орган вправе истребовать документы в рамках встречной проверки. Налоговый орган имеет право направлять запрос об истребовании документов в связи с проводимой налоговой проверкой в отношении лица, не состоящего на учете в данном налоговом органе. Кроме этого, такие действия может</p>	<p>Только налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы</p>

<p>производить налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы. Правомерность такого подхода подтверждает и сложившаяся в настоящее время арбитражная практика (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.04.2005 N А74-4227/04-Ф02-1964/05-С1)</p>	
---	--

На основании п. 7 ст. 93.1 НК РФ порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов уславливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ (далее - Приказ N САЭ-3-06/892@), применяемым при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г., утвержден Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов (далее - Порядок).

В соответствии с п. 3 Порядка, в случае если контрагент проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента либо лицо, располагающее документами, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента, состоит на налоговом учете в налоговом органе, проводящем налоговую проверку или иные мероприятия налогового контроля, требование о представлении документов направляется этому лицу указанным налоговым органом.

Согласно п. 3 ст. 93.1 НК РФ в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

Данная норма уточняется в вышеупомянутом Порядке. Так, согласно п. 2 Порядка в поручении об истребовании документов должно содержаться:

- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), у которой поручается истребовать документы;
- место нахождения организации (место жительства физического лица);
- основание направления поручения (указывается ст. 93.1 Кодекса 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);
- полное наименование организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица, ИНН), документы, касающиеся деятельности которой необходимо получить при проведении мероприятий налогового контроля;
- 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.

Внимание! Норма, согласно которой истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) производится налоговым органом по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы (информация), фактически закрепляет сформировавшуюся правоприменительную практику, сформировавшуюся до вступления в силу Закона N 137-ФЗ.

В то же время до вступления в силу Закона N 137-ФЗ налоговый орган, который проводил проверку налогоплательщика, имел возможность истребовать документы у контрагента налогоплательщика, даже если этот контрагент не состоял на учете в данном налоговом органе.

Дело в том, что в соответствии со ст. 1 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, далее - Закон N 943-1) налоговые органы Российской Федерации - единая система контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет платежей при пользовании недрами, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля за соблюдением

валютного законодательства Российской Федерации, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Согласно ст. 2 Закона N 943-1 единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Нормами законодательства о налогах и сборах не было прямо установлено ограничения относительно того, какой налоговый орган вправе истребовать документы в рамках проведения встречной проверки.

Внимание! Практика истребования документов у контрагента налогоплательщика налоговым органом, непосредственно проводящим выездную или камеральную налоговую проверку, была не распространена.

В п. 4 ст. 93.1 НК РФ установлено, что 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).

А в п. 5 ст. 93.1 НК РФ закреплено, что лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации).

В соответствии с п. 4 Порядка продление срока представления документов осуществляется налоговым органом по месту учета лица, у которого истребованы документы.

Внимание! Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных п. 2 ст. 93 НК РФ.

В соответствии с п. 6 Порядка в трехдневный срок со дня представления истребованных документов и (или) сообщения лица, у которого истребованы документы, об отсутствии истребуемых документов указанные документы и (или) сообщение направляются в адрес налогового органа, который направил поручение об истребовании документов.

В п. 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ. Подробнее об ответственности за непредставление таких сведений рассказано в гл. III настоящего Пособия.

4. Срок проведения камеральной проверки

В соответствии с п. 2 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) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Таким образом, данные положения процедуры камеральной налоговой проверки в 2007 г. не претерпели изменений, а именно:

- срок проведения камеральной налоговой проверки по-прежнему составляет три месяца со дня представления налоговой декларации;
- камеральная налоговая проверка по-прежнему проводится без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

5. Порядок рассмотрения представленных для проведения камеральной проверки документов

В п. 3 ст. 88 НК РФ установлено, что, если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) 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, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Внимание! Аналогичная норма содержалась в ст. 88 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ). Однако срок представления пояснений в ст. 88 НК РФ зафиксирован не был.

Кроме этого, судебная практика, формировавшаяся до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, указывала, что если налогоплательщику не была предоставлена возможность внести исправления в налоговую декларацию, то это могло повлечь в дальнейшем недействительность всех результатов проверки.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговый орган принял решение о доначислении налога, пеней и привлечении к ответственности по результатам камеральной проверки налоговой декларации по НДС. По мнению налогоплательщика, при обнаружении ошибки налоговый орган должен был проинформировать налогоплательщика и предложить ему внести изменения в соответствующую декларацию.

Позиция суда.

Согласно абз. 3 ст. 88 НК РФ в случае выявления проверкой ошибок в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

Для установления всех обстоятельств налоговый орган при проведении камеральной проверки наделен полномочиями по истребованию у налогоплательщика дополнительных сведений, а также по запрашиванию объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах нацелено на выявление всех обстоятельств, повлекших внесение ошибочных сведений в налоговые декларации, а также на устранение данных ошибок посредством согласованных действий налогоплательщика и налогового органа.

По смыслу ст. ст. 81 и 88 НК РФ выполнение указанных требований обеспечивает принятие налоговым органом законного и обоснованного решения и исключение необоснованного ограничения прав граждан и организаций.

Следовательно, до принятия решения о доначислении НДС, пеней и взыскании штрафа налоговый орган должен был обратиться к налогоплательщику с требованием об устранении выявленных нарушений.

В то же время законодательство о налогах и сборах не предусматривает каких-либо обязательных реквизитов данного требования, как и его форму, а также порядок предъявления.

Таким образом, предъявление указанного требования является необходимым элементом порядка принятия решения по результатам камеральной налоговой проверки.

Поскольку данное требование налоговым органом не предъявлялось налогоплательщику, решение о доначислении налога, пеней и взыскании штрафа вынесено с нарушением установленной процедуры.

Также судом учтено, что в связи с неверным принятием сумм НДС к вычету за другой налоговый период реальный ущерб государственной казне причинен не был, поскольку налогоплательщик все же имел право на принятие указанных сумм к вычету и подтвердил его соответствующими документами.

Иначе говоря, по налоговым периодам, в которых спорные суммы должны были быть приняты к вычету, у налогоплательщика образовалась переплата, а по периоду, в котором данные суммы действительно приняты к вычету, - недоимка.

Как указывается в п. 11 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 N 9, в таких случаях состав налогового правонарушения в действиях налогоплательщика отсутствует, поскольку недоимка по конкретному периоду восполняется переплатой в предшествующие периоды.

Кроме того, основанием для признания неправомерности привлечения к ответственности налогоплательщика послужило нарушение налоговым органом положения п. 5 ст. 101 НК РФ.

Из данной нормы следует, что налоговый орган обязан своевременно направить налогоплательщику решение и требование.

Однако налогоплательщику указанные акты были вручены лишь спустя месяц после истечения даты, до которой согласно решению и требованию должны были быть уплачены недоимка, пени и штраф.

При таких обстоятельствах у налогоплательщика отсутствовала возможность своевременно выполнить указанные решение и требование в случае согласия с ними.

(Постановление ФАС Поволжского округа от 30.09.2003 N А57-1246/03-7).

В соответствии с п. 2.7.1 Регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом МНС России от 04.02.2004 N БГ-3-06/76, по истечении шести дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в соответствующий срок, с данными об их фактическом представлении с использованием автоматизированной системы.

По результатам указанной сверки отдел камеральных проверок, в соответствии с правом, предоставленным налоговым органам пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, вызывает на основании письменного уведомления в налоговый орган налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах. В данном уведомлении налогоплательщику сообщается о неисполнении им обязанности по представлению в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также указывается на необходимость их представления.

По истечении двух недель с момента истечения срока представления соответствующей декларации налоговый орган формирует список налогоплательщиков, не представивших отчетность, а также проекты решений о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в соответствии со ст. 76 НК РФ.

В п. 4 ст. 88 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплено положение, согласно которому налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, 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).

Внимание! Таким образом, представление документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет), по общему правилу является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

6. Оформление результатов камеральной проверки

В п. 5 ст. 88 НК РФ закреплена норма, согласно которой лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. 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, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Внимание! Ранее НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) не обязывал составлять акты камеральных налоговых проверок, но и не запрещал этого.

В судебной практике суды иногда указывали на то, что отсутствие акта камеральной проверки влечет недействительность результатов проверки (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 20.11.2003 N Ф09-3923/03-АК).

Кроме этого, арбитражные суды обращали внимание на то, что отсутствие акта камеральной проверки не дает возможности налогоплательщику подать разногласия на акт проверки (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 15.07.2003 N Ф09-2059/03-АК).

Итак, в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. Это установлено в п. 1 ст. 100 НК РФ.

НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) не обязывал составлять акты камеральных налоговых проверок, но и не запрещал этого. Теперь одним из основных нововведений в процедуру камеральной проверки явилось установление требования к должностным лицам налогового органа составить акт камеральной проверки.

Ранее судебная практика подтверждала положение о том, что НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) не обязывал налоговый орган составлять акты камеральных налоговых проверок. Так, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от

29.03.2006 N Ф03-А80/06-2/431 суд указывал, что ст. 100 НК РФ предусмотрено оформление акта только по результатам выездной налоговой проверки. НК РФ не устанавливает обязанностей налогового органа составлять акт по результатам камеральной налоговой проверки и получать от налогоплательщика объяснения по поводу выявленных нарушений налогового законодательства.

Таким образом, суд заключал, что вывод о несоблюдении налоговым органом порядка производства по делам о налоговых правонарушениях, в частности, несоблюдение требований п. 1 ст. 101 НК РФ <*>, выразившееся в несвоевременном извещении общества о результатах рассмотрения материалов камеральной проверки и рассмотрении материалов проверки без участия налогоплательщика, является ошибочным.

<*> О порядке принятия решения по камеральной налоговой проверке см. гл. IV настоящего Пособия.

По мнению суда, выраженному в вышеуказанном Постановлении, при вынесении налоговым органом оспариваемого решения по результатам камеральной налоговой проверки не подлежали соблюдению правила, установленные НК РФ при оформлении результатов выездной налоговой проверки и производстве по делу о налоговом правонарушении, исходя из наличия акта выездной налоговой проверки.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.03.2006 N А19-38916/05-44-Ф02-979/06-С1 и Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 05.03.2003 N Ф04/1003-186/А46-2003.

Необходимость составления акта камеральной проверки

До 1 января 2007 г.	С 1 января 2007 г.
<p>НК РФ не обязывает составлять акты камеральных налоговых проверок, но и не запрещает этого.</p> <p>Арбитражные суды зачастую указывали на то, что отсутствие акта камеральной проверки влечет недействительность результатов проверки (Постановление ФАС Уральского округа от 20.11.2003 N Ф09-3923/03-АК).</p> <p>Кроме этого, арбитражные суды обращают внимание на то, что отсутствие акта камеральной проверки не дает возможности налогоплательщику подать разногласия на акт проверки (Постановление ФАС Уральского округа от 15.07.2003 N Ф09-2059/03-АК)</p>	<p>Должностное лицо налогового органа обязано составить акт камеральной проверки</p>

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки должен быть подписан лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

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

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Необходимо отметить, что ранее НК РФ не предъявлял требований к структуре акта налоговой проверки.

Внимание! Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Такое положение установлено в п. 4 ст. 100 НК РФ.

Приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. N САЭ-3-06/892@ (далее - Приказ N САЭ-3-06/892@), применяемым при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31 декабря 2006 г., утверждены формы актов камеральной и выездной (повторной выездной) налоговой проверки (Приложения 4, 5 Приказа N САЭ-3-06/892@), а также требования к составлению акта налоговой проверки (Приложение 6 Приказа N САЭ-3-06/892@).

Ранее Приказом МНС России от 10.04.2000 N АП-3-16/138 была утверждена только Инструкция о порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с Приказом N САЭ-3-06/892@ вводная часть акта камеральной проверки должна содержать:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- наименование места составления акта камеральной налоговой проверки;
- дату акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицом, проводившим проверку;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, проводившего проверку, его классный чин (при наличии), с указанием наименования налогового органа;
- 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 либо фамилию, имя, отчество лица, представившего налоговую декларацию (расчет). В случае представления налоговой декларации (расчета) организацией по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указывается полное и сокращенное наименование филиала, представительства;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- код причины постановки на учет (КПП);
- указание на то, что проверка проведена в соответствии с НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах;
- даты начала и окончания проверки;
- место нахождения организации (ее филиала, представительства) или место жительства физического лица;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся 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, произведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки;
- иные необходимые сведения.

Акт камеральной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой - вручается проверенному лицу.

При подготовке акта камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа обязано руководствоваться общими требованиями к составлению и содержанию акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

В п. 5 ст. 100 НК РФ установлено, что акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту

нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В п. 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 вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

<*> Образец возражений на акт проверки приведен в Приложении N 5 к настоящему Пособию.

При этом необходимо отметить, что ранее такой срок составлял 2 недели, ввиду чего на практике возникали вопросы, что считать неделей в данном случае и когда заканчивается срок представления возражений.

Минфин России в Письме от 19.07.2006 N 03-02-07/1-187 по данному вопросу указывал, что неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Пример. Так, при исчислении двухнедельного срока, течение которого началось 23.03.2006, должны были учитываться следующие подряд рабочие дни: 23, 24, 27 - 31 марта, 3 - 5 апреля 2006 г.

Вышеуказанная проблема снята новой редакцией ст. 100 НК РФ.

7. Переходные положения в порядке проведения камеральных налоговых проверок

Нельзя забывать, что в соответствии с п. 14 ст. 7 Закона N 137-ФЗ налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля, в том числе связанные с налоговыми проверками, не завершённые до 01.01.2007, проводятся в порядке, действовавшем до дня вступления в силу Закона N 137-ФЗ. При этом оформление результатов указанных налоговых проверок осуществляется в порядке, действовавшем до дня вступления в силу Закона N 137-ФЗ.

Пример. ООО "Колокольчик" 19.12.2006 представило в налоговый орган декларацию по налогу на добавленную стоимость за ноябрь 2006 г. До 01.01.2007 камеральная проверка указанной декларации завершена не была, так как возникла необходимость запросить информацию у контрагентов ООО "Колокольчик".

Таким образом, после 01.01.2007 в отношении процедуры камеральной налоговой проверки декларации ООО "Колокольчик" по НДС за ноябрь 2006 г. применяются правила, предусмотренные НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ).

Глава II. ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

Процедура проведения выездной налоговой проверки

Вторым видом налоговых проверок, установленных НК РФ, является выездная. Процедура проведения выездной налоговой проверки установлена в ст. 89 НК РФ. Проведение данного вида налоговых проверок теперь также в значительно большей степени регламентировано и урегулировано нормами НК РФ. Коротко можно сказать, что в новой редакции установлены ограничения на проведение выездных налоговых проверок, закреплены жесткие основания для приостановления выездной налоговой проверки, в то же время сроки проведения выездных налоговых проверок несколько увеличены.

В п. 1 ст. 89 НК РФ установлено, что выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

1. Основание проведения выездной налоговой проверки

Основанием проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа <*>.

<*> Образец решения о проведении выездной налоговой проверки приведен в Приложении N 6 к настоящему Пособию.

В п. 2 ст. 89 НК РФ установлено, что решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено п. 2 ст. 89 НК РФ.

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

В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ Минфин России вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков.

Приказом Минфина России от 11.07.2005 N 85н утверждены Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, по которым постановка на учет крупнейшего налогоплательщика осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

Приказом ФНС России от 26.04.2005 N САЭ-3-09/178@ утверждена форма N 9-КНУ "Уведомление о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика".

Приказом МНС России от 16.04.2004 N САЭ-3-30/290@ "Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждению критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях" утверждены Критерии отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях.

Внимание! 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 разд. I Критериев, относятся к категории крупнейших налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ними налогоплательщика, имеющего показатели, указанные в разд. I Критериев.

Норма НК РФ о том, что решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном ст. 83 НК РФ, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика, является новой в данной статье.

Кроме этого, в п. 2 ст. 89 НК РФ зафиксировано, что самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

1.1. Решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки

НК РФ содержит перечень обязательных сведений, которые должно содержать решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

Так, абз. 5 - 8 п. 2 ст. 89 НК РФ установлено, что данные сведения включают:

- полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя отчество налогоплательщика;
- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
- периоды, за которые проводится проверка;
- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Окончательно форма решения о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Внимание! С 01.04.2007 применяется форма решения о проведении выездной налоговой проверки, приведенная в качестве Приложения N 1 к Приказу ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки" (Далее - Приказ N САЭ-3-06/892@).

Приказ N САЭ-3-06/892@ применяется при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31.12.2006.

Ранее применялась форма решения о проведении выездной налоговой проверки, приведенная в качестве Приложения N 1 к Порядку назначения выездных налоговых проверок, утвержденному Приказом МНС России от 08.10.1999 N АП-3-16/318.

Минфин России в Письме от 12.09.2006 N 03-02-07/1-246 напоминал, что перечень уполномоченных на проведение выездной налоговой проверки организации должностных лиц налогового органа с указанием фамилий, имен, отчеств, занимаемых должностей, классов чинов фиксируется в решении о проведении выездной налоговой проверки организации, форма которого утверждена Приказом МНС России от 08.10.1999 N АП-3-16/318.

2. Предмет выездной налоговой проверки

В соответствии с п. 4 ст. 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Данное положение является реализацией закрепленного в п. 1 ст. 45 НК РФ принципа, согласно которому налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Официальная позиция. КС РФ в Определении от 22.01.2004 N 41-О определил, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, то есть от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме - безналичной или наличной - происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия "самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога" приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов.

Кроме того, изложенное полностью распространяется на процесс перечисления налоговыми агентами сумм удержанных ими налогов в бюджет. Самостоятельность исполнения ими этой обязанности заключается в совершении действий по перечислению налогов в бюджет от своего имени и за счет тех денежных средств, которые ими были удержаны из сумм произведенных выплат.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Пример. Налогоплательщик заключил договор аренды земельного участка. Согласно условиям договора налог на землю по арендуемому участку земли уплачивает арендатор.

В соответствии с п. 1 ст. 388 НК РФ плательщиками налога на землю признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Одновременно в п. 2 ст. 388 НК РФ установлено, что не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Кроме этого, законодательство о налогах и сборах не предусматривает права налогоплательщика по передаче своей обязанности по уплате налогов другому лицу. Таким образом, указанное положение договора аренды противоречит налоговому законодательству.

При этом на основании п. 3 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Пунктом 7 ст. 89 НК РФ аналогичные положения установлены в отношении выездной проверки филиалов и представительств налогоплательщика. Так, в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика, при этом он вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

Таким образом, выездная налоговая проверка ставит своей целью проверку правильности исчисления и своевременности уплаты одного или нескольких налогов.

3. Проверяемый период

Исходя из положений 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.

В п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 отмечено, что ст. 87 НК РФ имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года.

Таким образом, необходимо помнить, что налоговый орган может также проверить истекшие налоговые периоды текущего года. Данная позиция подтверждается и Письмом Минфина России от 12.09.2006 N 03-02-07/1-246.

Пример. В марте 2007 г. налоговики могут проверить правильность расчетов с бюджетом по любым налогам за любые периоды 2004, 2005 и 2006 гг.

При этом налоговый орган также будет вправе проверить расчеты за январь и февраль 2007 г. по налогам, по которым НК РФ налоговый период установлен как месяц (например, по налогу на добавленную стоимость).

Судебная практика свидетельствует, что если налоговым органом был проверен период, проверять который налоговый орган не имел права, и на основании такой проверки налогоплательщик был привлечен к ответственности, то такие действия налогового органа неправомерны (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2000 по делу N А56-18447/00).

Внимание! Теперь в ст. 89 НК РФ закреплена новая норма, согласно которой налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

В соответствии с п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе (далее - Положение), утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, является Федеральная налоговая служба (ФНС России).

Ранее исключения в тексте НК РФ формулировались иначе: ст. 87 (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) закрепляла, что запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора - организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Однако необходимо заметить, что положения данной нормы сохранены в п. 11 ст. 89 НК РФ, по которому выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Кроме того, абз. 3 п. 5 ст. 89 НК РФ установлено, что при определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Что касается филиалов и представительств, то на основании п. 7 ст. 89 НК РФ налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

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

4. Срок проведения выездной налоговой проверки

Сроки проведения выездной налоговой проверки закреплены в п. 6 ст. 89 НК РФ. Так, общеустановленный срок проведения выездной налоговой проверки составляет два месяца. При этом срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

Кроме того, п. 6 ст. 89 НК РФ устанавливает, что основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Внимание! Приказом ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ (далее - Приказ N САЭ-3-06/892@) утверждены Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки (далее - Основания продления срока).

Пунктом 3 Оснований продления срока предусмотрены случаи, когда возможно продление срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев:

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

Ранее в п. 2 Письма МНС России от 29.04.2004 N 06-4-03/640 выделялись аналогичные основания продления срока проведения выездной налоговой проверки.

Кроме того, в соответствии с п. 3 Оснований продления срока обстоятельствами, которые могут стать причиной увеличения сроков выездной налоговой проверки, является проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:

четыре и более обособленных подразделений - 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 процентов от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

десять и более обособленных подразделений - до шести месяцев;

Также основанием продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки может стать 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.

При этом в соответствии с пп. 6 п. 3 Оснований продления срока такими основаниями могут признаваться и иные обстоятельства. В данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Согласно п. 4 Оснований продления срока 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.

Решение о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) управления ФНС России по субъекту Российской

Федерации, за исключением случаев продления сроков повторной выездной налоговой проверки, проводимой в порядке контроля за деятельностью налогового органа, выездной налоговой проверки крупнейшего налогоплательщика, а также выездной налоговой проверки, проводимой ФНС России (в этих случаях решение о продлении соответствующих сроков принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России).

В соответствии с п. 2 Приказа N САЭ-3-06/892@ данный Приказ применяется при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31.12.2006.

Внимание! Статья 89 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) содержала положения, согласно которым выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Внимание! В п. 3.2 Постановления КС РФ от 16.07.2004 N 14-П (далее - Постановление N 14-П) указано, что срок проведения выездной налоговой проверки, как прямо указывает законодатель, составляет время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, при этом в него также не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Это означает, что в установленный ч. 2 ст. 89 НК РФ срок включаются - с тем чтобы не допустить излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы и т.п. - только те периоды, которые напрямую связаны с нахождением проверяющих на территории налогоплательщика, а именно время проведения инвентаризации, осмотра (обследования) территорий и помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, выемки документов и предметов, а также изучения проверяющими документов налогоплательщика непосредственно на его территории.

КС РФ, кроме того, указал, что время проведения встречных проверок, а также экспертиз не должно засчитываться в срок проведения выездной налоговой проверки, если только проверяющие в этот же период не продолжают находиться на территории налогоплательщика. Не засчитывается в него и время, необходимое для оформления результатов проверки. Следовательно, срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, порядок же календарного исчисления сроков, установленный ст. 6.1 НК РФ, в этих случаях не применяется.

Внимание! При этом на практике возможны два варианта проведения выездной налоговой проверки:

1) одной группой, которая в полном составе проводит сначала проверку в головной организации, а затем также в полном составе проводит проверку на территории каждого филиала или представительства налогоплательщика;

2) одновременное проведение выездной налоговой проверки как по месту нахождения головной организации, так и по месту нахождения всех обособленных подразделений налогоплательщика.

В связи с изложенным, а также учитывая положения Постановления N 14-П, часто возникал вопрос, в течение какого периода времени может проводиться выездная налоговая проверка в отношении головной организации - налогоплательщика в случае одновременного проведения выездной налоговой проверки и в отношении головной организации, и в отношении всех филиалов (представительств), и означало ли увеличение срока проведения выездной налоговой проверки на один месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства) налогоплательщика, что работники налогового органа могут находиться на территории головной организации свыше двух месяцев.

Минфин России в Письме от 17.10.2006 N 03-02-07/1-286 обратил внимание на то, что комплексные выездные налоговые проверки налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства), осуществляются в порядке, установленном ст. 89 НК РФ, и в соответствии с Методическими указаниями по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-

организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения, утвержденными 07.05.2001 и направленными для руководства и использования в контрольной работе налоговых органов Письмом МНС России от 07.05.2001 N AC-6-16/369@ (далее - Методические указания).

В соответствии с п. 3.5 Методических указаний в случае проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика-организации с одновременной проверкой его филиалов (представительств) проверка филиалов (представительств) не может быть начата ранее проведения проверки организации.

Согласно п. 3.4 Методических указаний датой начала проведения выездной налоговой проверки является дата предъявления руководителю проверяемого налогоплательщика-организации (его представителю) решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении такой проверки.

Пунктом 3.8 Методических указаний предусмотрено, что справка о проведенной выездной налоговой проверке составляется руководителем проверяющей группы (бригады) по ее окончании и получении к установленному сроку материалов проверок филиалов (представительств) организации от налоговых органов, проводящих такие проверки. В отношении филиалов (представительств) организации проведение действий по осуществлению налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки после указанной даты не допускается.

Минфин России указывает, что период проведения выездной налоговой проверки головной организации не должен превышать двух месяцев (по общему правилу), исчисляемых с учетом времени фактического нахождения проверяющих на территории проверяемой организации, и периода времени между вручением организации требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением ею запрашиваемых документов.

Судебная практика. Судебная практика по затронутой проблеме также выработала подход, по которому порядок календарного исчисления сроков, установленный ст. 6.1 НК РФ, при исчислении срока проведения выездной налоговой проверки не применяется и в срок проведения выездной налоговой проверки засчитывается только фактически проведенное время на территории налогоплательщика проверяющими.

Так, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 25.04.2006 N A11-15769/2005-K2-19/657 суд указывает, что срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов ввиду того, что из содержания Постановления N 14-П следует, что срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, порядок же календарного исчисления сроков, установленный ст. 6.1 НК РФ, в этих случаях не применяется.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 N A42-3174/2005. Кроме того, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.08.2004 N A19-2860/04-40-Ф02-3348/04-С1 суд также указывает: "...выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Данный срок включает в себя только те периоды, которые напрямую связаны с нахождением проверяющих на территории налогоплательщика...".

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

Ранее ст. 89 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) не содержала положения о сроке проведения самостоятельной выездной налоговой проверки филиала или представительства, поэтому срок проведения такой проверки исчислялся по общему правилу, то есть составлял два месяца.

4.1. Порядок исчисления срока проведения выездной налоговой проверки

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

Внимание! В ст. 89 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) содержались положения о том, что:

- срок проведения проверки включает время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- в срок проведения выездной налоговой проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

В п. 15 ст. 89 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) установлено, что 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 случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

5. Приостановление выездной налоговой проверки

В п. 9 ст. 89 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплена правовая механизм приостановления выездной налоговой проверки.

Напомним, что до вступления в силу Закона N 137-ФЗ налоговые органы приостанавливали выездную налоговую проверку, ссылаясь на п. 1.10.2 Инструкции "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденной Приказом МНС России от 10.04.2000 N АП-3-16/138, в котором указано:

"В случае, если по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа выездная налоговая проверка была приостановлена, то приводятся дата и номер названного решения, а также период, на который данная проверка была приостановлена".

Правомерно ли приостановление процедуры выездной налоговой проверки?

До 1 января 2007 г.	С 1 января 2007 г.
<p>Правомерность приостановления процедуры выездной налоговой проверки была подтверждена в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 N 14-П.</p> <p>До принятия указанного Постановления арбитражная практика по вопросу приостановления процедуры выездной налоговой проверки была неоднозначна. Суды указывали как на правомерность приостановления процедуры выездной налоговой проверки (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.01.2004 N А33-122/03-С3н-Ф02-4906/03-С1, Постановление ФАС Центрального округа от 30.10.2003 N А54-1437/03-С11), так и на неправомерность таких действий (см., например, Постановление ФАС Центрального округа от 12.01.2004 N А35-3999/03-С2).</p> <p>Тем не менее из-за отсутствия в НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) норм, регулирующих процедуру приостановления выездной налоговой проверки, у налогоплательщиков и налоговых</p>	<p>В п. 9 ст. 89 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплена правовая механизм приостановления выездной налоговой проверки.</p> <p>Как правило, приостановление выездной налоговой проверки практиковалось на время проведения встречных проверок. Кроме этого, известны и другие случаи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - действие судебного запрета, препятствующего проведению проверки (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 29.05.2002 N А55-12396/01-28); - отсутствие у налогоплательщика документов, необходимых для проверки (см., например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 05.11.2003 N Ф08-4315/2003-1656А). <p>В п. 9 ст. 89 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплена закрытый перечень оснований, когда проверка может быть приостановлена:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ; 2) для получения информации от иностранных государственных

<p>органов возникла масса вопросов. Например, в каких случаях выездная налоговая проверка может быть приостановлена, на какой срок и т.д.</p>	<p>органов в рамках международных договоров Российской Федерации; 3) для проведения экспертиз; 4) для перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке</p>
---	---

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

Кроме этого, в п. 9 ст. 89 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплены своего рода "ограничения" на приостановления выездной налоговой проверки.

1) приостановление проведения выездной налоговой проверки для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

2) кроме этого, установлено, что общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца;

3) на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

6. Повторная выездная налоговая проверка

В п. 10 ст. 89 НК РФ закреплен правовой механизм проведения повторных налоговых проверок. Ранее повторная выездная налоговая была прописана лишь в абз. 4 ст. 87 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ), в соответствии с которым повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований ст. 87 НК РФ.

Процедура проведения повторной выездной налоговой проверки, закрепленная в п. 10 ст. 89 НК РФ, получила более жесткую регламентацию.

Так, 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.

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

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 повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Внимание! Второе основание для проведения повторных налоговых проверок в тексте НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления Закона N 137-ФЗ) отсутствовало.

Кроме этого, в п. 10 ст. 89 НК РФ прописана норма, согласно которой, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено 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.

Внимание! Минфин России в Письме от 07.11.2006 N 03-02-07/1-308 еще раз подчеркнул вышеуказанные положения, закрепленные п. 10 ст. 89 НК РФ, и указал, что в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного, может проводиться повторная выездная налоговая проверка, при этом по общему правилу к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, если при проведении повторной выездной налоговой проверки после представления такой декларации выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки.

Судебная практика. Судебная практика, сформировавшаяся к настоящему моменту, указывает, что вышестоящий налоговый орган может проводить повторные выездные проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов и НК РФ при этом не предусмотрен особый порядок проведения повторных выездных проверок вышестоящим налоговым органом. Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 17.02.2006 N КА-А40/500-06-П суд, в частности, отмечает, что НК РФ наделяет вышестоящий налоговый орган правом проведения повторных налоговых проверок в порядке контроля за деятельностью налоговых органов. Особого порядка их проведения закон не устанавливает. Поэтому доводы налогоплательщика о нарушении вышестоящим налоговым органом порядка проведения данной проверки не основаны на нормах законодательства о налогах и сборах.

Отсутствие в постановлении о назначении повторной выездной налоговой проверки ссылок на иные обстоятельства, помимо того, что проверка проводится в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, не свидетельствует о незаконности проведения самой проверки, а также о нарушении прав и законных интересов налогоплательщика.

Постановление вышестоящего налогового органа от 20.11.2003 о проведении повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика соответствует нормам НК РФ, поэтому не нарушает законных прав, интересов налогоплательщика.

Исходя из вышеизложенного особого порядка проведения повторных выездных налоговых проверок НК РФ не предусмотрено. Указание в постановлении вышестоящего налогового органа о проведении повторной выездной налоговой проверки на то, что она проводится в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, достаточно в качестве мотивации.

Аналогичные выводы отражены в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 19.12.2005 N А11-2141А/2005-К2-23/140, от 30.06.2004 N А28-6761/2001-327/23, Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 19.01.2005 N Ф03-А73/04-2/3947.

Внимание! До вступления в силу Закона N 137-ФЗ налоговые органы имели возможность доначислять штрафы по результатам повторной выездной налоговой проверки.

Заметим также, что в соответствии с п. 12 ст. 7 Закона N 137-ФЗ указанное положение применяется к правоотношениям, возникающим в связи с проведением повторной выездной налоговой проверки, в случае если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 01.01.2007.

7. Ознакомление налогового органа с документами в процессе выездной налоговой проверки и их истребование

7.1. Общие положения

Пунктом 12 ст. 89 НК РФ установлено, что налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностным лицам налоговых органов, проводящим выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Данное положение корреспондирует с пп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ, устанавливающим обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

7.2. Порядок истребования документов при выездной налоговой проверке

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном ст. 93 НК РФ. Данный порядок аналогичен порядку истребования документов при проведении камеральной налоговой проверки, рассмотренному в гл. I.

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

7.3. Сроки представления документов по требованию налогового органа при выездной налоговой проверке

Сроки представления документов по требованию налогового органа при выездной налоговой проверке аналогичны срокам, установленным для представления документов по требованию налогового органа при камеральной налоговой проверке.

7.4. Порядок истребования документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках

В ст. 87 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) было установлено, что если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Каких бы то ни было иных указаний в НК РФ, регламентирующих порядок проведения встречных налоговых проверок, не было. Налоговые органы проводили встречные проверки на основании вышеуказанного положения ст. 87 НК РФ. Все пробелы и несовершенства этой процедуры восполнялись разъяснительными письмами и арбитражной практикой.

Актуальная проблема. Ни НК РФ, ни другой нормативно-правовой акт законодательства о налогах и сборах не обязывает налоговые органы проводить встречные проверки. Таким образом, встречная проверка - право, а не обязанность налогового органа. Из этого правила существовало единственное исключение - п. 12 Приказа МНС России от 27.12.2000 N БГ-3-03/461 (в ред. Приказа ФНС России от 21.10.2004 N САЭ-3-03/5@) установлено, что руководители территориальных налоговых управлений должны организовать в десятидневный срок оперативное проведение подведомственными налоговыми органами по месту учета соответствующих налогоплательщиков - поставщиков экспортеров встречных налоговых проверок по запросам налоговых органов.

Кроме этого, встречные проверки, как правило, проводились в случае, если имелись основания предполагать неоприходование полученных по сделкам с иными лицами товаров, выручки от реализации, неотражение на счетах бухгалтерского учета результатов товарообменных и иных безденежных операций, операций по уступке прав требования и т.д. Кроме того, в рамках встречной проверки запрашиваются документы у тех контрагентов проверяемого налогоплательщика, документы которых оформлены с нарушением установленных требований (с допущенными исправлениями, подчистками, расплывчатыми, нечеткими подписями, печатями, штампами организаций и т.п.), без заключенных договоров в письменной форме и т.д.

Встречная проверка проводилась путем истребования соответствующих документов. Об истребовании документов составлялось письменное требование налогового органа. Такое право налоговых органов было предусмотрено ст. 31 НК РФ. При этом четкой формы такого требования не было установлено.

По действовавшим до вступления в силу Закона N 137-ФЗ правилам такое требование должно быть получено налогоплательщиком. Налоговый орган может отдать требование лично представителю налогоплательщика или отправить по почте с уведомлением о вручении. Несоблюдение данного правила может повлечь отмену решения о наложении штрафа за непредставление налоговому органу запрошенных сведений.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговый орган направил организации требование о представлении документов в отношении контрагента организации (встречная проверка). В связи с непредставлением в установленный срок документов налоговым органом принято решение о привлечении организации к налоговой ответственности на основании п. 2 ст. 126 НК РФ.

Позиция суда.

Согласно п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

В соответствии с п. 2 ст. 126 НК РФ непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Согласно 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.

Как следует из материалов дела, налоговой инспекцией в качестве доказательства вручения требования представлены копии квитанции и реестра почтовых отправлений с оттиском штампа отделения почтовой связи. Из представленных документов следует, что требование обществу было направлено без уведомления о вручении.

Дополнительных доказательств, подтверждающих факт получения вышеуказанного требования, отказа или уклонения от его исполнения, налоговая инспекция не представила.

Таким образом, налоговым органом факт совершения налогоплательщиком правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, не доказан.

В соответствии со ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии события налогового правонарушения или отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 30.06.2005 N А19-3861/05-41-Ф02-3003/05-С1).

Законом N 137-ФЗ понятие "встречной" проверки из НК РФ исключено, хотя налоговый орган по-прежнему будет производить мероприятия по истребованию документов у контрагентов налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка. Этому и посвящена ст. 93.1 НК РФ.

В отношении истребования документов о контрагентах налогоплательщика необходимо отметить, что Минфин России в Письме от 30.08.2006 N 03-02-07/1-234 разъяснил, что налоговый орган вправе при проведении налоговой проверки истребовать у организации все имеющиеся у нее документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика, прямо или косвенно связанные с ним. По мнению Минфина России, такие документы могут содержать сведения о деятельности иных контрагентов организации, связанные как с деятельностью указанной организации, так и с проверяемым налогоплательщиком.

При этом Минфин России приходит к выводу, что налоговый орган в рамках проведения налоговой проверки вправе запросить у организации-контрагента книгу покупок; счета-фактуры по приобретенным товарам, работам, услугам; документы, подтверждающие уплату сумм НДС в бюджет; приказ об учетной политике и декларации по НДС.

Как ранее уже было упомянуто, процедура истребования документов у контрагентов налогоплательщика стала существенно более регламентированной. Данная процедура при проведении выездной налоговой проверки аналогична той, которая проводится в процессе камеральных налоговых проверок.

7.5. Ответственность за непредставление документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках

Об ответственности за непредставление документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках см. гл. III настоящего Пособия.

8. Дополнительные полномочия налоговых органов при проведении встречной налоговой проверки

8.1. Проведение инвентаризации имущества налогоплательщика при встречной налоговой проверке

Пунктом 13 ст. 89 НК РФ установлено, что при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика.

Данное положение корреспондирует с правом налоговых органов, установленным пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

При этом ст. 31 НК РФ установлено, что порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России.

Так, Приказом Минфина России и МНС России от 10.03.1999 N 20н/ГБ-3-04/39 утверждено Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке (далее - Положение).

Положением установлены правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества, а также общие правила проведения инвентаризации, такие как:

- распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии <*> принимает руководитель государственной налоговой инспекции (его заместитель) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств;

- 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;

- инвентаризация имущества организации производится по его местонахождению и каждому материально-ответственному лицу;

- 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;

- налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов. В соответствии со ст. 131 НК РФ порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством Российской Федерации и финансируются из федерального бюджета.

<*> Образец Распоряжения приведен в Приложении N 7 к настоящему Пособию.

Также п. 5.1 Положения установлено, что по результатам проведенной инвентаризации имущества налогоплательщика составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией. При этом результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются при рассмотрении материалов налоговой проверки.

8.2. Проведение осмотра производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения налогоплательщика, при встречной налоговой проверке

В соответствии с п. 13 ст. 89 НК РФ при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут производить осмотр

производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ.

Данное положение корреспондирует с правом налоговых органов, установленным пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, проводить такой осмотр.

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

Правила осмотра вне рамок выездной налоговой проверки регламентированы п. 2 ст. 92 НК РФ: осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Примечание. В любом случае согласно п. 3 ст. 92 НК РФ осмотр производится в присутствии понятых.

В соответствии с п. 5 ст. 92 НК РФ о производстве осмотра составляется протокол.

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

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

8.3. Проведение выемки документов и предметов при проведении выездной налоговой проверки

Согласно п. 14 ст. 89 НК РФ при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Аналогичная норма закреплена в пп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ.

При изъятии таких документов с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Положения вышеизложенных норм подтверждаются судебной практикой.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

В ходе выездной проверки соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах налоговый орган вынес постановление о производстве выемки документов. В постановлении налоговый орган указал, что в соответствии с п. 8 ст. 94 НК РФ необходимо произвести выемку оформленных с нарушением законодательства финансово-хозяйственных документов для всестороннего и объективного рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.

Налоговым органом произведена выемка у налогоплательщика 12 документов на 14 листах, о чем составлен протокол.

Налогоплательщик, посчитав незаконными постановление налогового органа и действия налогового органа по выемке документов, обжаловал их в судебном порядке.

Позиция суда.

Согласно ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

В случае отказа в представлении документов должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, производит выемку необходимых документов.

В соответствии с положениями пп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ и ст. 89 НК РФ при проведении налоговых проверок налоговые органы вправе производить выемку у налогоплательщика или налогового агента документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Порядок выемки (изъятия) налоговыми органами документов и предметов у налогоплательщика регламентируется ст. 94 НК РФ и Инструкцией о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан, утвержденной Письмом Минфина РФ от 26.07.1991 N 16/176.

Пунктом 1 ст. 94 НК РФ установлено, что выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Согласно п. 6 ст. 94 НК РФ о производстве выемки (изъятия) документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 99 НК РФ.

Как видно из материалов дела, изъятие у налогоплательщика документов производилось на основании оспариваемого постановления, согласно которому выемка мотивирована только необходимостью всестороннего и объективного рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.

В оспариваемом постановлении налоговый орган не ссылается на то, что выемка документов производится в связи с отказом налогоплательщика представить документы. Не указано в постановлении и на наличие у налогового органа оснований полагать, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены налогоплательщиком.

Таким образом, суд решил, что постановление налогового органа о производстве выемки документов не основано на нормах НК РФ, а именно на положениях ст. ст. 31, 89, 93 и 94 НК РФ.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.03.2006 N А56-24110/04).

Пример нарушения вышеуказанного пятидневного срока можно привести на основании Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.04.2004 N А10-5073/03-11-Ф02-1259/04-С1. В данном Постановлении суд отмечает следующее: "Требование о представлении документов к 01.11.2002 вручено лично налогоплательщику 28.10.2002. Срок для представления, установленный в нем, не соответствует пятидневному сроку, установленному ст. 93 НК РФ.

Постановление о производстве выемки документов и предметов в нарушение п. 1 ст. 94 НК РФ не мотивировано - не указано, у кого следует произвести выемку документов, где, в связи с чем, какие документы подлежат изъятию. Выемка произведена в отсутствие налогоплательщика и его законного представителя, наделенного полномочиями быть таковым, что является существенным нарушением процедуры совершения действий по выемке документов, нарушающим права и законные интересы налогоплательщика. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Поскольку налогоплательщик не был в установленном законом порядке ознакомлен с постановлением должностного лица о производстве выемки, права и обязанности ему разъяснены не были, тем самым его права были ущемлены.

Протокол выемки был составлен налоговым органом с нарушением п. п. 6, 7 ст. 94 и ст. 99 НК РФ. "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...". "При изъятии подлинных документов с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъятые, в течение пяти дней после изъятия". До дня рассмотрения дела этого сделано не было. Все указанные требования закона по производству выемки документов у налогоплательщика представителями налогового органа соблюдены не были.

То есть выемка произведена с нарушением требований п. п. 3, 4, 7, 8, 9 ст. 94 и ст. 99 НК РФ".

Таким образом, основаниями проведения выемки согласно ст. ст. 31 и 93 НК РФ являются:

- основания полагать, что документы, необходимые для проведения мероприятий налогового контроля, будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- отказ налогоплательщика представить налоговому органу документы, необходимые для проведения мероприятий налогового контроля.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.2004 N А33-6654/04-С3-Ф02-5052/04-С1.

Пунктом 1 ст. 94 НК РФ установлено, что выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

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

Форма такого постановления приведена в Приложении 1 к действующей до настоящего времени (в части, не противоречащей НК РФ) Инструкции о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан, утвержденной Письмом Минфина РСФСР от 26.07.1991 N 16/176.

В соответствии с п. 2 ст. 94 НК РФ не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Внимание! Пунктом 21 ст. 5 УПК РФ установлено, что ночным временем считается промежуток времени с 22 до 6 часов по местному времени. В ст. 96 Трудового кодекса также определено, что ночное время - это время с 22 часов до 6 часов.

Согласно п. 3 ст. 94 НК РФ выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

В соответствии с положениями ст. 98 НК РФ в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, причем понятые вызываются в количестве не менее двух человек. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

Исходя из положений ст. 96 НК РФ специалист должен обладать специальными знаниями и навыками и не являться лицом, заинтересованным в исходе дела. При этом привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе.

В соответствии с п. 4 ст. 94 НК РФ должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Пунктом 5 ст. 94 НК РФ установлена важная гарантия: не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

В п. 6 ст. 94 НК РФ предусмотрено, что о производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. ст. 94 и 99 НК РФ.

В соответствии с п. 7 ст. 94 НК РФ изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименований, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

Согласно п. 9 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.

При этом изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъятые (п. 10 ст. 94 НК РФ).

9. Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции

Согласно п. 16 ст. 89 НК РФ особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Внимание! Данное положение повторяет правило, установленное ч. 5 ст. 87 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ).

В соответствии со ст. 346.42 НК РФ выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения с учетом положений ст. 87 НК РФ начиная с года вступления соглашения в силу.

Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

10. Оформление результатов выездной проверки

Оформление результатов выездной налоговой проверки, как и камеральной, регулируется нормами ст. 100 НК РФ.

Пунктом 1 ст. 100 НК РФ установлено, что 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.

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

<*> Образец справки приведен в Приложении N 3 к настоящему Пособию.

В случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В п. 3 ст. 100 НК РФ закреплён перечень обязательных реквизитов, отражаемых в акте налоговой проверки, а именно:

- 1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- 2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- 3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- 4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- 5) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- 6) период, за который проведена проверка;
- 7) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- 8) даты начала и окончания налоговой проверки;
- 9) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- 10) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- 11) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- 12) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Внимание! Редакция ст. 100 НК РФ, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, не предъявляла требований к структуре акта налоговой проверки.

В п. 4 ст. 100 НК РФ установлено, что форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России).

Внимание! Приказом ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ (далее -Приказ N САЭ-3-06/892@), применяемым при проведении и оформлении результатов налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, начатых после 31.12.2006, утверждены формы актов камеральной и выездной (повторной выездной) налоговой проверки (Приложения 4, 5 Приказа N САЭ-3-06/892@), а также требования к составлению акта налоговой проверки (Приложение 6 Приказа N САЭ-3-06/892@).

Ранее Приказом МНС России от 10.04.2000 N АП-3-16/138 была утверждена Инструкция о порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

Приказом N САЭ-3-06/892@ предусмотрено, что акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и иных имеющих значение обстоятельств, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за выявленные налоговые правонарушения.

При проверке организации, включая ее филиалы и представительства, акт по результатам налоговой проверки составляется с учетом фактов, установленных в ходе проверки филиалов и представительств, изложенных в разделах акта. Раздел акта по результатам налоговой проверки филиала (представительства) оформляется в общеустановленном порядке и подписывается должностными лицами налогового органа, проводившими проверку филиала (представительства), и руководителем (уполномоченным им лицом или представителем организации) филиала (представительства).

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц.

Акт выездной (повторной выездной) налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой <*>.

<*> Форма акта выездной налоговой проверки приведена в Приложении N 4 к настоящему Пособию.

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:

- 1) номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);
- 2) наименование места составления акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- 3) дату акта проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку;
- 4) 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;
- 5) 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;
- 6) приводятся дата и номер такого решения;
- 7) полное и сокращенное наименование либо фамилию, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее филиала, представительства помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименование проверяемого филиала, представительства;
- 8) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- 9) код причины постановки на учет (КПП);
- 10) 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");

- 11) период, за который проведена проверка, с указанием конкретных дат;
- 12) указание на то, что проверка проведена в соответствии с НК РФ, иными актами законодательства о налогах и сборах;
- 13) место проведения проверки (указать, где проводилась проверка - либо на территории (в помещении) проверяемого лица, либо по месту нахождения налогового органа);
- 14) 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, 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;
- 15) 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 вышеназванных 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;
- 16) место нахождения 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;
- 17) 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;
- 18) сведения о фактически осуществляемых организацией (ее филиалом, представительством или иным обособленным подразделением), физическим лицом, индивидуальным предпринимателем видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;
- 19) сведения о методе проведения проверки по степени охвата ею первичных документов (сплошной, выборочный). Приводятся виды проверенных документов и при необходимости перечень конкретных документов;
- 20) 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.
- Итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:
- 1) сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных (неудержанных и неперечисленных)) налогов (сборов);
 - 2) сведения 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);
 - 3) сведения о завышенных суммах налога на добавленную стоимость, предъявленных к возмещению из бюджета (при наличии);

4) сведения о неуплате 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;

5) 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, пени 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.);

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

Кроме того, итоговая часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать:

- указание на количество листов приложений;

- указание на право представления возражений по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Аналогичным образом Приказ N САЭ-3-06/892@ устанавливает требования к описательной части акта выездной (повторной) выездной налоговой проверки.

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, один экземпляр - передается проверяемому лицу, один экземпляр - в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, один экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проверке.

Приказом N САЭ-3-06/892@ также предусмотрен перечень документов, прилагаемых к акту выездной (повторной выездной) налоговой проверки, остающемуся на хранении в налоговом органе. Данные документы остаются в налоговом органе для служебного пользования.

В п. 5 ст. 100 НК РФ установлено, что акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В п. 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 вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность его возражений.

Внимание! При этом необходимо отметить, что ранее такой срок составлял 2 недели, ввиду чего на практике возникали вопросы, что считать неделей в данном случае и когда заканчивается срок представления возражений.

Минфин России в Письме от 19.07.2006 N 03-02-07/1-187 по данному вопросу указывал, что неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Пример. Так, при исчислении двухнедельного срока, течение которого началось 23.03.2006, должны были учитываться следующие подряд рабочие дни: 23, 24, 27 - 31 марта, 3 - 5 апреля 2006 г.

Вышеуказанная проблема снята новой редакцией ст. 100 НК РФ.

11. Давность привлечения к ответственности. Приостановление и возобновление течения срока давности

Внимание! Необходимо обратить внимание еще и на следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения либо со дня его совершения, либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, если до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. ст. 120 и 122 НК РФ.

Так, в п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 указано, что при применении судами срока давности, установленного п. 1 ст. 113 НК РФ, судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном НК РФ порядке и в установленные сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

В то же время в п. 4.2 мотивировочной части и п. 1 резолютивной части Постановления КС РФ от 14.07.2005 N 9-П указано, что течение срока давности привлечения к налоговой ответственности прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за эти правонарушения.

Внимание! Теперь в п. 1 ст. 113 НК РФ введена вышеуказанная норма, подтверждающая позицию, высказанную в п. 36 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, а также введен п. 1.1, вступающий в силу с 01.01.2007, согласно которому течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного п. 3 ст. 91 НК РФ. 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 возобновлении выездной налоговой проверки.

Внимание! Положения, установленные в п. 1.1 ст. 113 НК РФ, закрепляют на законодательном уровне выводы, сделанные в п. 5.2 уже упоминавшегося Постановления КС РФ от 14.07.2005 N 9-П. В п. 5.2 указанного Постановления содержатся следующие выводы:

"...принципы справедливости и юридического равенства и неразрывно связанный с ними в качестве одного из их аспектов принцип пропорциональности (пропорционального равенства), обуславливая обеспечение одинакового объема юридических гарантий всем налогоплательщикам, применительно к действию нормы о сроках давности по кругу лиц предполагают необходимость дифференцированного подхода к тем налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его предназначению, в ущерб правам других налогоплательщиков и правомерным публичным интересам.

Если же в случае противодействия налогоплательщика осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки налоговые санкции не могли бы быть наложены по одной лишь причине истечения трехлетнего срока давности, при том что в действующей системе правового регулирования не допускается возможность их прерывания или приостановления, возникала бы - вопреки принципам юридической ответственности, имеющим общее регулирующее воздействие и обуславливающим действительный смысл и предназначение нормы о сроке давности

привлечения к налоговой ответственности, - возможность злоупотребления закрепленным статьей 113 НК РФ правом не быть привлеченным к налоговой ответственности по истечении срока давности. Налогоплательщик, не представивший необходимые документы в срок и противодействовавший проведению налоговой проверки, что привело к пропуску сроков давности и, следовательно, сделало невозможным применение к нему налоговых санкций (в частности, при совершении им деяний, предусмотренных статьями 119, 120 и 122 НК РФ), получил бы неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такие же деяния, однако не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности.

Тем самым в противоречие со статьями 6 (часть 2), 19 (часть 1), 55 (часть 3) и 57 Конституции были бы грубо нарушены принципы равенства всех перед законом и судом и несения гражданами Российской Федерации равных обязанностей, предусмотренных Конституцией, и вытекающие из них принципы налогообложения, такие как юридическое равенство налогоплательщиков, всеобщность и соразмерность налогообложения, равное налоговое бремя, - применительно к реализации мер юридической ответственности за невыполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, выразившееся в совершении деяний, предусмотренных НК РФ в качестве налоговых правонарушений; это привело бы также к деформации других принципов налоговой ответственности, таких как справедливость, соразмерность и неотвратимость, что в правовом государстве недопустимо. Кроме того, был бы нарушен конституционный принцип, согласно которому осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (часть 3 статьи 17 Конституции), что в конечном счете означало бы нарушение относящегося к основам конституционного строя Российской Федерации положения, согласно которому в правовой системе Российской Федерации Конституция имеет высшую юридическую силу и прямое действие.

В связи с этим оспариваемые положения статьи 113 НК РФ не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют. Применяя их при рассмотрении дел о налоговом правонарушении, суд, исходя из принципов самостоятельности судебной власти и справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10 и 120 Конституции), вправе, не ограничиваясь одной лишь констатацией пропуска срока давности привлечения налогоплательщика к ответственности, учесть иные обстоятельства, в частности по ходатайству налогового органа проверить, имели ли место неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени.

Как следует из статьи 123 (часть 3) Конституции, согласно которой судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равноправия сторон, и конкретизирующих ее положений пункта 6 статьи 108 НК РФ, части 1 статьи 65 АПК РФ и части 1 статьи 56 ГПК РФ, обязанность по доказыванию возлагается на налоговый орган; в условиях состязательности процесса он должен доказать те обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своих требований и возражений. Суд же, в соответствии со статьей 71 АПК РФ и статьей 67 ГПК РФ, оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности; каждое доказательство подлежит оценке судом наряду с другими доказательствами; никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы.

Таким образом, положения статьи 113 НК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения к ответственности и взыскать с налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации".

Внимание! Положения п. 1.1 ст. 113 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) распространяются только на противодействие проведению выездной налоговой проверки.

Минфин в Письме от 26.07.2006 N 03-02-07/1-201 поддержал приведенную позицию и ввиду вышеизложенного указал, что, как следует из Постановления КС РФ от 14.07.2005 N 9-П, система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Неправомерные действия налогоплательщика, в том числе такие, как отказ от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки, препятствующие нормальному ходу налоговой

проверки, могут сделать невозможным привлечение к ответственности в связи с истечением срока давности.

Между тем принципы справедливости и юридического равенства и неразрывно связанный с ними в качестве одного из их аспектов принцип пропорциональности (пропорционального равенства), обуславливая обеспечение одинакового объема юридических гарантий всем налогоплательщикам, применительно к действию нормы о сроках давности по кругу лиц предполагают необходимость дифференцированного подхода к тем налогоплательщикам, которые, противодействуя налоговому контролю и налоговой проверке, использовали бы положение о сроках давности вопреки его предназначению, в ущерб правам других налогоплательщиков и правомерным публичным интересам.

Положения ст. 113 НК РФ не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют.

Таким образом, подчеркнул Минфин России, согласно позиции КС РФ суд, применяя положения ст. 113 НК РФ, исходя из принципов самостоятельности судебной власти и справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (ст. ст. 10 и 120 Конституции), вправе, не ограничиваясь одной лишь констатацией пропуска срока давности привлечения налогоплательщика к ответственности, учесть иные обстоятельства, в частности по ходатайству налогового органа проверить, имели ли место неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени.

Глава III. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДОКУМЕНТОВ В РАМКАХ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

1. Ответственность за непредставление налоговой декларации

Если налогоплательщик для камеральной налоговой проверки не подаст налоговую декларацию в установленный законодательством о налогах и сборах срок, то на него будет наложен штраф в соответствии со ст. 119 НК РФ.

Непредставление налоговой декларации по налогу влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов 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 процентов указанной суммы и не менее 100 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ).

Если декларация не представлена в налоговый орган в течение более чем 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации, то это повлечет для вас взыскание штрафа в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов 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).

Пример. ОАО "Анютины глазки" должно подать декларацию по НДС за декабрь 2005 г. не позднее 20.01.2006, но сделало это только 09.09.2006. Сумма, подлежащая уплате по декларации, - 50 000 руб. Каков размер штрафа?

ОАО "Анютины глазки" задержало подачу декларации на 180 дней (с 20.01.2006 по 19.07.2006), один полный месяц (с 19.07.2006 по 19.08.2006) и один неполный (с 19.08.2006 по 09.09.2006). Таким образом, штраф составляет 30% от суммы, подлежащей уплате по декларации, и 10% за каждый последующий полный и неполный месяц, то есть 25 000 руб. (50 000 руб. x (30 + 10% x 2 месяца)).

Внимание! МНС России в Письме от 28.09.2001 N ШС-6-14/734 указало, что налоговый орган не может привлечь к ответственности одновременно на основании и п. 1, и п. 2 ст. 119 НК РФ.

Актуальная проблема. Налогоплательщик может столкнуться с ситуацией, когда по итогам налогового периода результат в графе налоговой декларации "к уплате" равен нулю (например, если налогоплательщик не получает прибыли). Таким образом, так как штраф по ст. 119 НК РФ исчисляется в процентном отношении от суммы налога, то и штраф должен равняться нулю.

МНС России в Письме от 04.07.2001 N 14-3-04/1279-Т890 разъяснило, что п. 2 ст. 119 НК РФ условия о минимальном размере штрафа не содержит, в связи с чем, если налогоплательщик по истечении 180 дней после установленного НК РФ срока представил налоговую декларацию по

налогу на добавленную стоимость, по которой налог, не причитающийся к уплате, равен нулю, налоговая санкция, предусмотренная п. 2 ст. 119 НК РФ, не применяется.

В случае совершения правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, минимальная сумма штрафа при отсутствии прибыли должна быть равна 100 руб.

Судебная практика. Судебная практика по этому вопросу склоняется к позиции налогового ведомства.

Так, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ" указано, что "отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (статья 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах".

Внимание! Налоговый агент не может быть привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ, поскольку субъектом деяния за нарушение указанной нормы является только налогоплательщик.

Внимание! В п. 1 ст. 81 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) закреплена норма, согласно которой уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

Таким образом, налоговый орган не имеет права привлекать к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ за подачу уточненной налоговой декларации после истечения установленного срока подачи декларации.

Актуальная проблема. Правомерность применения штрафных санкций в случае подачи уточненной декларации давно является камнем преткновения между налогоплательщиками и налоговыми органами. Не секрет, что налоговые органы применяют практику привлечения к ответственности по ст. 119 НК РФ в случае представления уточненной налоговой декларации. Как правило, свою позицию налоговый орган мотивирует тем, что, поскольку в ст. 119 НК РФ не уточняется, за непредставление какой - основной или уточненной - декларации предусмотрена ответственность, налогоплательщик может быть наказан за непредставление в срок уточненной декларации.

Однако формировавшаяся судебная практика не поддерживала подобные выводы налоговиков.

Пример.

Суть дела.

Налоговая инспекция провела камеральную налоговую проверку по представленным налогоплательщиком налоговым декларациям по налогу на добавленную стоимость за январь, февраль и март 2003 г., бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций за первое полугодие 2003 г. Из акта проверки следует, что налогоплательщик представил в налоговую инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за I квартал 2003 г. 21.04.2003 на основании п. 2 ст. 161 НК РФ. В связи с изменениями налогооблагаемых оборотов и налоговых вычетов налогоплательщик представил 03.07.2003 декларации за январь, февраль и март 2003 г. отдельно.

Позиция суда.

Пунктом 1 ст. 119 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность за непредставление в установленный срок налоговой декларации.

Согласно п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Согласно ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В соответствии со ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Согласно ст. 163 НК РФ налоговый период (в том числе для налогоплательщиков, исполняющих обязанности налоговых агентов, далее - налоговые агенты) устанавливается как календарный месяц.

Для налогоплательщиков (налоговых агентов) с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими один миллион рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

Статьей 174 НК РФ установлено, что налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой.

Налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими 1 млн руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Как следует из материалов дела, налогоплательщик представил в налоговую инспекцию налоговую декларацию за I квартал 2003 г., поскольку сумма его выручки за месяц составила менее миллиона рублей. Налоговую декларацию он представил 21.04.2003, то есть в установленный срок. В дальнейшем, с учетом изменения налогооблагаемых оборотов и сумм налоговых вычетов за март, сумма его выручки составила более миллиона рублей, в связи с чем он представил 03.07.2003 уточненные налоговые декларации за январь, февраль и март 2003 г.

Суд оценивает налоговые декларации как уточненные и считает, что налоговым законодательством не предусмотрена ответственность за нарушение сроков представления уточненных налоговых деклараций.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.07.2004 N A05-14671/03-19).

Аналогичные выводы делались также в решениях других арбитражных судов (Постановления ФАС Центрального округа от 27.02.2004 N A68-АП-265/10-03, ФАС Уральского округа от 20.04.2000 N Ф09-347/2000-АК и др.).

Внимание! Новая редакция п. 1 ст. 81 НК РФ окончательно закрепляет правовой подход, согласно которому обязанность представления налоговой декларации налогоплательщиком уже была исполнена в момент, когда была подана декларация, содержащая ошибочные данные. Следовательно, нарушения порядка заполнения налоговой декларации, а равно ошибки, допущенные при заполнении декларации, при условии, что декларация была подана налогоплательщиком в срок, не образуют состава налогового правонарушения, установленного ст. 119 НК РФ. Такой вывод подтверждается судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 22.03.2006 N A43-23732/2005-35-709).

Сроков для представления уточненной декларации законодательство о налогах не содержит, поэтому факт подачи уточненной декларации за пределами срока для представления основной декларации не образует состава налогового правонарушения по ст. 119 НК РФ.

Актуальная проблема. В случае если налогоплательщик представляет отчетность посредством почтовых отправлений, одной из наиболее частых ошибок налогоплательщиков является направление налоговых деклараций письмом без описи вложения, обычным заказным письмом. В таком случае налогоплательщик рискует попасть в ситуацию, если письмо не получит налоговый орган и будет наложен штраф. Квитанция отделения почтовой связи в данном случае не освободит от ответственности, так как из нее не следует, что содержимым отправления является именно необходимая форма отчетности.

Официальная позиция. Указанная позиция нашла свое отражение, например, в п. 4 Обзора результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц за второе полугодие 2003 года - первое полугодие 2004 года, доведенного Письмом Управления МНС России по г. Москве от 12.10.2004 N 11-15/65542, а именно: "Направление декларации заказным письмом (с приложением квитанции почтовой связи и уведомления о вручении) не подтверждает факт отправки организацией декларации. Организацией не соблюден порядок направления деклараций почтовым отправлением, установленный пунктом 2 статьи 80 НК РФ <*>, а именно: отсутствует опись вложения".

<*> В редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ.

Судебная практика. Заметим, что арбитражные суды зачастую не разделяют такой позиции и указывают, что отсутствие описи вложения не является обстоятельством, свидетельствующим о непредставлении налоговой декларации. Так, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении

от 30.11.2005 N АЗЗ-8372/05-Ф02-5419/05-С1 приходит к выводу, что "статьей 119 НК РФ предусмотрена ответственность за непредставление налоговой декларации и из ее текста не следует, что при направлении декларации заказным письмом по почте отсутствие описи вложения является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление налоговой декларации.

НК РФ, Правила оказания услуг почтовой связи, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.09.2000 N 725, действовавшие на момент возникновения спорного правоотношения, а также Правила оказания услуг почтовой связи, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2004 N 221, не содержат разъяснения понятия "опись вложения" и не предусматривают проставления штемпеля (печати) отделения почтовой связи на описи.

Таким образом, отсутствие описи не является обстоятельством, свидетельствующим о непредставлении налоговой декларации".

В то же время следует отметить, что судебная практика по данному вопросу неоднозначна. Например, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 19.12.2005 N Ф04-8073/2005(16771-А27-15) в ходе рассмотрения налогового спора о взыскании штрафа за несвоевременное представление налоговых деклараций указал, что реестр почтовых отправок не принимается в качестве надлежащего доказательства, поскольку в нем отсутствует опись вложений почтовых отправок, в связи с чем невозможно определить, что конкретно было отправлено налогоплательщиком.

Актуальная проблема. Налогоплательщик может попасть в ситуацию, когда налоговый орган отказывает в принятии бухгалтерской и налоговой отчетности организации из-за отсутствия отметки (штампа) территориального органа статистики о представлении ему бухгалтерской отчетности. Такие требования налоговиков не соответствуют законодательству (см. Письмо Минфина России от 18.12.2004 N 16-00-10/3).

Актуальная проблема. В настоящее время получила распространение практика представления в налоговый орган налоговой отчетности через коммерческую службу доставки корреспонденции, в связи с этим хотелось бы обратить внимание налогоплательщиков на то, что в силу ст. 29 Федерального закона от 07.07.2003 N 126-ФЗ "О связи" и Постановления Правительства Российской Федерации от 18.02.2005 N 87 услуги почтовой связи являются лицензируемыми. Налоговый орган может привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 119 НК РФ, указав при этом, что штемпель службы коммерческой доставки корреспонденции не подтверждает отправку почтового отправления, так как служба коммерческой доставки корреспонденции не имеет лицензии на оказание услуг почтовой связи.

Судебная практика. На необходимость наличия лицензии у оператора услуг почтовой связи обращают внимание и арбитражные суды (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 29.01.2004 N КА-А40/11460-03).

2. Ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

Пунктом 1 ст. 93 НК РФ установлено, что 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.

В настоящее время форма требования о представлении документов утверждена в Приложении N 2 к Инструкции МНС России от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах".

В п. 4 ст. 93 НК РФ прописано, 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 ст. 126 НК РФ.

Если налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не представил в установленный срок в налоговый орган документы и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, то он будет оштрафован в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ в ред. Закона N 137-ФЗ).

Официальная позиция. В Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 указано, что санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).

За непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей (п. 2 ст. 126 НК РФ).

Статьей 135.1 НК РФ установлена ответственность за непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган.

Внимание! Исходя из содержания п. 2 ст. 126 НК РФ субъектом правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, могут являться только организации, располагающие документами, содержащими сведения о налогоплательщике. Индивидуальный предприниматель субъектом правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, не является.

Таким образом, налоговый орган не имеет права привлечь индивидуального предпринимателя к налоговой ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ. Такие выводы подтверждаются судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 16.03.2006 N A82-4818/2005-28, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.03.2005 N A19-24550/04-41-Ф02-841/05-С1, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.02.2005 N A19-25783/04-41-Ф02-342/05-С1).

Кроме того, выводы судебной практики подтверждают, что при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком документах.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

В ходе камеральной налоговой проверки правильности исчисления налога на добавленную стоимость и налога на имущество налоговая инспекция истребовала у налогоплательщика ряд документов. Налогоплательщик заявил об отказе в исполнении требования о представлении документов.

Решением налогового органа налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности за непредставление истребованных документов в виде штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ.

Судом сделан вывод, что при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком документах.

Позиция суда.

Решением суда первой инстанции признано недействительным решение налогового органа о привлечении истца к ответственности, установленной п. 1 ст. 126 НК РФ. Постановлением апелляционной инстанции решение суда оставлено без изменения. Суд кассационной инстанции одобрил решение нижестоящих судов и сделал следующие выводы.

Истребование налоговым органом документов, перечисленных в письме к налогоплательщику, противоречит сущности камеральных проверок, позволяя налоговому органу фактически провести выездную налоговую проверку, для проведения которой установлен особый порядок.

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их 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.

В соответствии с п. 1 ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Согласно ч. 1, 2 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных

налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

В соответствии с ч. 3 и 4 указанной статьи если 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.

Анализируя указанные положения, суд пришел к обоснованному выводу, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать все документы, относящиеся к хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика; им могут истребоваться только документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных налогоплательщиком декларациях или иных документах.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.04.2003 N А33-14577/02-СЗн-Ф02-1087/03-С1).

Внимание! Налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ, если требование о представлении документов им не было получено. Несоблюдение данного требования влечет отмену решения о наложении штрафа за непредставление налоговому органу запрошенных документов. Такие выводы подтверждает судебная практика (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11.01.2006 N А82-1990/2005-27, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.01.2006 N А19-17553/05-52-Ф02-7102/05-С1, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 28.09.2005 N Ф03-А04/05-2/2907, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.01.2002 N А56-23560/01).

3. Ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу

В п. 6 ст. 93.1 НК РФ установлено, что отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

Статьей 129.1 НК РФ установлен аналогичный ст. 126 НК РФ состав налогового правонарушения - неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Однако в случае отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления их в установленные сроки применять следует именно ст. 126 НК РФ.

Дело в том, что ст. 126 НК РФ установлена ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Пункт 1 ст. 126 НК РФ распространяются только на налогоплательщиков и налоговых агентов. Ответственность по п. 2 ст. 126 НК РФ наступает в случае, если сведения не представлены в силу запроса налогового органа, а не в силу прямого указания в НК РФ.

Статьей 129.1 НК РФ установлена ответственность за неправомерное несообщение (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, т.е. субъектом данного налогового правонарушения являются участники налоговых правоотношений, отличные от налогоплательщика и налогового агента, например, п. 3 ст. 85 НК РФ установлена обязанность органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, сообщать в налоговые органы сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

Заметим, что до вступления в силу Закона N 137-ФЗ правоприменительная практика указывала на то, что за непредставление документов в рамках встречной налоговой проверки к организации может быть применена ответственность, предусмотренная п. 2 ст. 126 НК РФ.

Такая позиция содержится, например, в п. 4 Обзора результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действие (бездействие) их должностных лиц за 2001 год, приведенного в Письме МНС России по г. Москве от 12.04.2002 N 11-15/16900, а также в обильно

сформировавшейся арбитражной практике (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2005 N А05-9703/04-20, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01.02.2006 N Ф03-А73/05-2/4852).

Однако другие суды обращали внимание на неправомерность применения ст. 129.1 НК РФ в случае отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления их в установленные сроки.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговый орган 28.11.2003 направил в адрес налогоплательщика требование о представлении первичных документов для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты налогов по налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом требование содержало ссылки на ст. ст. 31, 88, 93 НК РФ и срок для представления документов - 5 дней со дня получения требования, а также указание на то, что непредставление налоговому органу запрашиваемых документов (сведений) в установленный срок влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Решением налогового органа от 29.12.2003 налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ в виде взыскания штрафа за неправомерное несообщение налогоплательщиком сведений, которые в соответствии со ст. ст. 31, 88, 93 НК РФ налогоплательщик должен был сообщить налоговому органу. При этом указано, что налоговым органом истребуемые документы не получены до 29.12.2003.

Позиция суда.

В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

Пунктом 2 ст. 93 НК РФ установлено, что непредставление в установленные сроки налогоплательщиком в налоговые органы документов и (или) иных сведений признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Налоговым органом при принятии решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ не учтено, что данной нормой предусмотрена специальная ответственность для лиц, не являющихся участниками налоговых отношений, но обладающих информацией, необходимой для налогового контроля, и обязанных самостоятельно представлять сведения о налогоплательщике.

Суд считает, что налоговым органом состав налогового правонарушения определен неверно и оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ не имелось.

(Постановление ФАС Московского округа от 21.04.2004 N КА-А40/6066-04).

Аналогичные выводы содержатся также в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 23.03.2006 N А19-35754/05-15-Ф02-1166/06-С1.

Подводя итог, следует сказать, что за непредставление документов о контрагентах налогоплательщика с 01.01.2007 применяется ответственность, установленная ст. 129.1 НК РФ в виде штрафа в сумме:

1000 руб.;

5000 руб. (при повторном нарушении в течение года).

Какая ответственность предусмотрена
за непредставление документов о контрагентах
налогоплательщика?

До 1 января 2007 г.	С 1 января 2007 г.
Применяется ответственность, установленная п. 2 ст. 126 НК РФ в виде штрафа в сумме 5000 руб. (п. 4 Обзора результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действие (бездействие) их должностных лиц за 2001 год, приведенного в Письме МНС России по г. Москве от 12.04.2002 N 11-15/16900, а также в обильно	Применяется ответственность, установленная ст. 129.1 НК РФ в виде штрафа в сумме: - 1000 руб.; - 5000 руб. (при повторном нарушении в течение года)

сформировавшейся арбитражной практике (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2005 N А05-9703/04-20, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 01.02.2006 N Ф03-А73/05-2/4852)	
--	--

Глава IV. ВЫНЕСЕНИЕ РЕШЕНИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РАССМОТРЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ И ПРОЦЕДУРА ЕГО ОБЖАЛОВАНИЯ

1. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки <*>

<*> Образцы решений приведены в Приложениях N N 12 - 13 к настоящему Пособию.

1.1. Общие положения

В соответствии с п. 1 ст. 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

При этом исходя из толкования ст. 100.1 НК РФ нарушения, установленные ст. ст. 120, 122, 123 НК РФ, могут быть выявлены только в рамках налоговых проверок.

Статья 101 НК РФ регламентирует порядок производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом (вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки).

Необходимо отметить, что процедура вынесения решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки претерпела существенные изменения.

1.2. Письменные возражения по акту налоговой проверки

Исходя из содержания и смысла ст. 101 НК РФ лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, имеет право представить в налоговый орган возражения по существу правонарушения и, соответственно, должно быть уведомлено о времени и месте рассмотрения материалов проверки, после чего руководитель налогового органа принимает решение о привлечении к налоговой ответственности с учетом объяснений налогоплательщика.

1.2.1. Срок рассмотрения письменных возражений по акту налоговой проверки

Согласно п. 1 ст. 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 по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ <*>. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

<*> В п. 6 ст. 100 НК РФ установлен срок представления письменных возражений по акту налоговой проверки.

Внимание! Редакция ст. 101 НК РФ, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, содержала правовую неопределенность относительно срока вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Например, в п. 2 Обзора результатов рассмотрения жалоб на решения налоговых органов, действие (бездействие) их должностных лиц за 2001 год, приведенного в

Письме Управления МНС России по г. Москве от 12.04.2002 N 11-15/16900, указано, что срок для вынесения налоговым органом решения по результатам рассмотрения материалов проверки в настоящее время ст. 101 НК РФ прямо не установлен.

В то же время в Письме Минфина России от 06.09.2004 N 03-02-08/6 высказана иная позиция. Главное финансовое ведомство указало на взаимосвязь п. п. 5 и 6 ст. 100 НК РФ в целях вынесения решения по результатам проверки и указало на следующее:

"Пунктами 5 и 6 статьи 100 НК РФ предусмотрено, что по истечении двухнедельного срока со дня получения акта проверки в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком. По результатам рассмотрения материалов проверки в течение указанного срока руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение".

Внимание! Президиум ВАС РФ в п. 9 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ, приведенного в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71, указал:

"Поскольку статьей 88 НК РФ не предусматривается специального срока для вынесения решения по результатам камеральной налоговой проверки, такое решение должно быть принято в пределах срока самой проверки".

Таким образом, п. 1 ст. 101 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) устраняет правовую неопределенность в части исчисления сроков вынесения решения по материалам налоговой проверки.

1.3. Процедура рассмотрения материалов налоговой 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.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя.

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

Пунктом 3 ст. 101 НК РФ установлены действия руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, "предваряющие" непосредственное рассмотрение материалов налоговой проверки.

Так, перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен:

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

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

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

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

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

Пунктом 4 ст. 101 НК РФ установлено, что при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

Внимание! Здесь необходимо указать, что п. 2 ст. 1 Закона N 268-ФЗ установлено, что формы предусмотренных НК РФ документов, которые используются налоговыми органами при

реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок их заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иной порядок их утверждения не предусмотрен НК РФ.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. В ходе рассмотрения может быть принято решение о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста.

Порядок действий руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов проверки установлен п. 5 ст. 101 НК РФ. Так, в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- 1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- 3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

1.3.1. Процедура установления дополнительных мероприятий налогового контроля

Пунктом 6 ст. 101 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) установлен правовой режим дополнительных мероприятий налогового контроля.

Так, в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля.

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 могут проводиться истребование документов в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы. О конкретных мерах дополнительного контроля в рамках рассмотрения результатов налоговой проверки будет сказано ниже.

Здесь же необходимо отметить, что Закон N 137-ФЗ установил сроки проведения дополнительных мероприятий налогового контроля: один месяц и их содержание.

Внимание! Редакция НК РФ, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, не предусматривала пресекательных сроков для проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и не определяла их содержание.

Президиум ВАС РФ в п. 11 Информационного письма от 17.03.2003 N 71 отметил, что НК РФ не устанавливает специальный срок, в течение которого должны быть проведены дополнительные мероприятия налогового контроля и принято окончательное решение о привлечении либо отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Аналогичная точка зрения отражена в Письме Минфина России от 13.01.2006 N 03-02-07/1-3.

1.3.2. Привлечение эксперта для проведения экспертизы

Минфин России в Письме от 06.06.2006 N 03-02-07/1-145 заметил, что НК РФ не определяет в ст. 101 НК РФ (применительно к редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) содержание дополнительных мероприятий налогового контроля. По мнению Минфина России, к таким мероприятиям налогового контроля относятся, в частности, экспертиза, привлечение специалиста. В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля могут быть проведены встречные проверки.

Учитывая изложенное, проведение дополнительных мероприятий налогового контроля не является продолжением проведения выездной налоговой проверки и соответствует нормам действующего законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, новая редакция НК РФ подтверждает точку зрения Минфина России.

Право налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля экспертов закреплено пп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Как установлено 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 одного месяца, дополнительных мероприятий налогового контроля.

Итак, в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут проводиться истребование документов в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

Федеральный закон от 31.05.2001 N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 73-ФЗ) определяет правовую основу, принципы организации и основные направления государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации в гражданском, административном и уголовном судопроизводстве. Производство судебной экспертизы с учетом особенностей отдельных видов судопроизводства регулируется соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 3 Закона N 73-ФЗ правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности является в том числе и НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 95 НК РФ в необходимых случаях, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Внимание! Приказом Минюста России от 20.12.2002 N 347 утверждена Инструкция по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Минюста России, которая определяет условия и порядок организации производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Минюста России в соответствии с требованиями в том числе и НК РФ.

В Постановлении Министерства труда и социального развития РФ от 18.02.2000 N 19 выделены экспертизы, производимые в рамках налогового контроля:

- идентификационная экспертиза по установлению принадлежности товара к однородной группе товаров или контролируемому перечню товаров;
- экспертиза соответствия товара установленным качественным характеристикам и техническому описанию на него;
- экспертиза определения места происхождения товара (в том числе в пределах субъекта Российской Федерации, в пределах Российской Федерации, за рубежом);
- экспертиза по определению стоимости товара;
- экспертиза по оценке стоимости недвижимого имущества, основных фондов;
- экспертиза по оценке стоимости нематериальных активов;
- экспертиза по оценке сметной стоимости строительства;
- идентификационная экспертиза по установлению принадлежности исследуемых объектов к художественным ценностям, продукции народных промыслов, предметам религиозной утвари;
- техническая экспертиза по определению норм выхода продуктов переработки при переработке определенного вида сырья, по определению расхода сырья при изготовлении определенного продукта;
- технологическая экспертиза по идентификации сырья в продукте переработки;
- технологическая экспертиза по установлению (уточнению или подтверждению) технологии производства представленного для исследования продукта (товара);
- экспертиза по идентификации товара (вещества) по химическому составу и соотношению компонентов в нем, в том числе определение содержания в нем элементов, указывающих на принадлежность к определенным группам товаров, подлежащих особому контролю (драгоценные металлы, спирт этиловый и др.);
- экспертиза по определению объема выполненных работ (услуг), количества произведенной продукции (добычи полезных ископаемых), товаров (в том числе на малых предприятиях и у индивидуальных предпринимателей, на средних предприятиях, на крупных предприятиях с балансовой стоимостью основных фондов свыше 110 млн руб. в текущих ценах);
- криминалистическая экспертиза (в том числе на малых предприятиях и у индивидуальных предпринимателей, на средних предприятиях, на крупных предприятиях с балансовой стоимостью основных фондов свыше 110 млн руб. в текущих ценах);
- экспертиза контрольно-кассовых машин;
- экспертиза информации на машинных носителях, осуществление доступа к информации на машинных носителях, восстановление стертых файлов.

В соответствии с п. 2 ст. 95 НК РФ вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Пунктом 3 ст. 95 НК РФ установлено, что экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В таком постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Пункты 4 и 5 ст. 95 НК РФ устанавливают гарантии прав эксперта, а именно:

- эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов;
- эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Права проверяемого лица защищаются п. п. 6 и 7 ст. 95 НК РФ:

должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить следующие права (об этом составляется соответствующий протокол):

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

В соответствии с п. 8 ст. 95 НК РФ эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Согласно п. 9 ст. 95 НК РФ заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Пункт 10 ст. 95 НК РФ регулирует порядок назначения дополнительной и повторной экспертизы, устанавливая, что данные экспертизы назначаются с соблюдением требований ст. 95 НК РФ. 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.

Отказ эксперта от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения влекут ответственность по ст. 129 НК РФ.

1.3.3. Участие переводчика

Право налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля переводчиков закреплено пп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ.

В целях реализации данного права в п. 1 ст. 97 НК РФ установлено, что в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик.

В соответствии с п. 2 ст. 97 НК РФ переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, в том числе и лицо, понимающее знаки немомого или глухого физического лица.

Внимание! В п. 1 ст. 15 Закона РФ от 25.10.1991 N 1807-1 "О языках народов Российской Федерации" (далее - Закон N 1807-1) указано, что в деятельности государственных органов, организаций, предприятий и учреждений Российской Федерации используются государственный язык Российской Федерации, государственные языки республик и иные языки народов Российской Федерации.

Пунктом 2 ст. 15 Закона N 1807-1 установлено, что гражданам Российской Федерации, не владеющим государственным языком Российской Федерации и государственным языком республики, предоставляется право выступать на заседании, совещании, собрании в

государственных органах, организациях, на предприятиях и в учреждениях на том языке, которым они владеют. В случае необходимости обеспечивается соответствующий перевод.

В соответствии с п. 1 ст. 16 Закона N 1807-1 на территории Российской Федерации официальное делопроизводство в государственных органах, организациях, на предприятиях и в учреждениях ведется на русском языке как государственном языке Российской Федерации.

Согласно п. 3 ст. 97 НК РФ переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Отказ переводчика от участия в проведении налоговой проверки, осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влекут ответственность по ст. 129 НК РФ.

В связи с вышеизложенными нормами в п. 4 ст. 97 НК РФ установлено, что переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

1.3.4. Участие понятых

В соответствии с п. 1 ст. 98 НК РФ при проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных НК РФ, вызываются понятые.

Участие понятых предусмотрено п. 7 ст. 77 НК РФ при производстве ареста имущества налогоплательщика-организации, п. 3 ст. 92 НК РФ при проведении осмотра и п. 3 ст. 94 НК РФ при производстве выемки документов и предметов.

Согласно п. 2 ст. 98 НК РФ понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

Пунктом 3 ст. 98 НК РФ установлено, что в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

При этом не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов (п. 4 ст. 98 НК РФ).

В соответствии с п. 5 ст. 98 НК РФ понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

1.3.5. Общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля

В соответствии с п. 1 ст. 99 НК РФ в случаях, предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

Составление протоколов предусмотрено НК РФ при получении показаний свидетеля в соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ, производстве осмотра - п. 5 ст. 92 НК РФ, производстве выемки, изъятия документов и предметов - п. 6 ст. 94 НК РФ, ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы - п. 6 ст. 95 НК РФ.

Согласно п. 2 ст. 99 НК РФ в протоколе указываются:

- 1) его наименование;
- 2) место и дата производства конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия;
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли оно русским языком;
- 6) содержание действия, последовательность его проведения;
- 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

В соответствии с п. 3 ст. 99 НК РФ протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Пунктом 4 ст. 99 НК РФ установлено, что протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия (п. 5 ст. 99 НК РФ).

1.4. Решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

1.4.1. Виды решений

Пунктом 7 ст. 101 НК РФ установлено, что по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решения двух видов:

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

1.4.2. Требования к решению по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

Такие требования установлены в п. 8 ст. 101 НК РФ.

Так, 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 указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются 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. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме этого, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Внимание! Необходимо учитывать, что при вынесении налоговым органом решения по результатам выездной налоговой проверки не допускается включение в размеры выявленной задолженности по налогам суммы недоимки, установленной в результате проведения предыдущих налоговых проверок. Такие выводы сформированы и в судебной практике. Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 20.03.2006 N Ф09-1671/06-С2 суд отмечает, что в силу абз. 3 ст. 87 НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сборов) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сборов - организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Суд на основании изложенного приходит к выводу, что при вынесении налоговым органом решения по результатам выездной налоговой проверки не допускается включение в размеры выявленной задолженности по налогам суммы недоимки, установленной в результате проведения предыдущих налоговых проверок.

Исходя из вышесказанного и так как по данному делу подтверждено, что налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки деятельности налогоплательщика вынесено решение о начислении пеней по НДФЛ, задолженность по которому образовалась в более ранний период и выявлена налоговым органом во время проведения предыдущей налоговой проверки, и поскольку пени в оспариваемой сумме к проверяемому периоду не относятся, суд решил, что начисление их налоговым органом является неправомерным.

Аналогичные выводы отражены и в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.04.2006 N А19-30492/04-52-Ф02-1077/06-С1: "Налоговый орган в оспариваемом решении исчислил пени исходя из повторного включения задолженности налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость, которая была выявлена проверками, проведенными в 1999 г. Поскольку решение от 26.10.2004 вынесено по результатам выездной проверки, в ходе которой исследовались полнота и своевременность перечисления в бюджет удержанных сумм налога на

доходы физических лиц за период с 01.10.2002 по 30.04.2004, включение в данное решение задолженности, возникшей до проверяемого периода, и начисление на нее пеней неправомерно".

Исходя из изложенного недопустимо включать в решение по итогам проведения выездной налоговой проверки пени, начисляемые на основании недоимки, образовавшейся по результатам предыдущей выездной налоговой проверки, так как их включение в решение противоречит запрету законодателя на проведение повторной выездной налоговой проверки.

Аналогичные выводы изложены в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 05.05.2005 N А66-1956-2004.

1.4.3. Вступление в силу решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

В п. 9 ст. 101 НК РФ установлен правовой режим вступления в силу решений руководителя налогового органа, принимаемых по результатам проверки. Указанный правовой механизм необходимо рассматривать в системной связи с механизмом подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, изложенным в ст. 101.2 НК РФ.

Так, 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.

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

Лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, вправе исполнить решение полностью или в части до вступления его в силу. При этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части.

1.4.4. Обеспечительные меры

В п. п. 10 - 12 ст. 101 НК РФ устанавливается механизм принятия обеспечительных мер, направленных на исполнение решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки.

Так, после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) 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 обеспечительных 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 или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе отменить обеспечительные меры и до указанного выше срока.

Обеспечительными мерами могут быть:

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа. Предусмотренный настоящим подпунктом запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- 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) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном статьей НК РФ.

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.

Приостановление операций по счетам в банке допускается в отношении разницы между общей суммой недоимки, пеней и штрафов, указанной в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и стоимостью имущества, не подлежащего отчуждению (передаче в залог) в соответствии с пп. 1 п. 10 ст. 101 НК РФ.

1.4.4.1. Приостановление операций по счетам организаций и индивидуальных предпринимателей как обеспечительная мера исполнения решений, принятых по результатам налоговых проверок

Приостановление операций по счетам организаций и индивидуальных предпринимателей как обеспечительная мера исполнения решений, принятых по результатам налоговых проверок, регулируется нормами ст. 76 НК РФ, которая также подверглась серьезным изменениям.

Внимание! Прежде всего, как и в прежней редакции ст. 76 НК РФ, устанавливается только два основания для применения правового режима приостановления операций:

- в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора (п. 1 ст. 76 НК РФ);

- в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации (п. 3 ст. 76 НК РФ).

Никаких иных оснований для приостановления операций быть не может <*>.

<*> Заметим, что в соответствии с п. 6 ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 "О налоговых органах Российской Федерации" (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) налоговым органам предоставляется право приостанавливать операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления (или отказа представить) налоговым органам и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет. В то же время это положение вступает в противоречие со ст. 76 НК РФ, согласно которой налоговый орган вправе приостанавливать операции по счетам в финансово-кредитном учреждении лишь в двух прямо прописанных в ней случаях. Аналогичную позицию по данному вопросу занимают арбитражные суды (см. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.04.2005 N Ф04-1876/2005(10085-А46-31), от 11.04.2005 N Ф04-1875/2005(10091-А46-31), от 28.03.2005 N Ф04-1592/2005(9795-А46-35)).

В соответствии с п. 1 ст. 76 НК РФ приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено п. 2 данной статьи.

Кроме того, в п. 1 ст. 76 НК РФ закреплена норма, согласно которой приостановление операций не распространяется на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации. Ранее такая норма была закреплена только в отношении платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов <*>.

<*> Напомним, что в соответствии со ст. 855 ГК РФ к таким платежам относятся:

1) списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда. Сюда относятся выплаты по трудовому или авторскому договору;

3) списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда (с работниками, с которыми заключен трудовой

договор), а также по отчислениям в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования.

Постановлением КС РФ от 23.12.1997 N 21-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 ГК РФ и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума ВС РФ" (далее - Постановление КС РФ N 21-П) признано не соответствующим Конституции положение абз. 3 п. 2 ст. 855 ГК РФ. Следовательно, эта норма не должна применяться. В связи с указанным Постановлением КС РФ на практике возник вопрос о количестве и содержании групп очередности платежей. Учитывая, что законодатель до сих пор не внес соответствующих изменений в ГК РФ, отсутствие третьей очереди ежегодно восполняется в федеральном законе о федеральном бюджете.

Так, в соответствии со ст. 26 Федерального закона от 26.12.2005 N 189-ФЗ "О федеральном бюджете на 2006 год" установлено, что в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации впредь до внесения изменений в п. 2 ст. 855 ГК РФ в соответствии с Постановлением КС РФ N 21-П при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, включая бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, осуществляемых в соответствии с указанной статьей Гражданского кодекса Российской Федерации в первую и во вторую очередь.

Таким образом, учитывая положения ст. 76 НК РФ и Постановления КС РФ N 21-П, налоги и сборы должны фактически взыскиваться в третью очередь.

Отсутствие в НК РФ (в редакции, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ) прямого указания на возможность проведения платежей в бюджет в период приостановления операций приводило к постоянным спорам по данному вопросу.

Судебная практика. Следует заметить, что в основном правоприменительная практика сводилась к позиции, что банк должен исполнять платежные поручения, связанные с уплатой налогов.

Например, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.01.2005 N A19-15354/03-40-Ф02-5598/04-С1 суд указал: "...приостановление операций по счетам налогоплательщика не препятствует банку исполнять поручения как налогового органа, так и самого налогоплательщика, связанные с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора в бюджет и внебюджетные фонды".

В соответствии с п. 2 ст. 76 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пени или штрафа, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией 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.

Кроме того, в п. 2 ст. 76 НК РФ закреплена норма, что в случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций для обеспечения исполнения решения о взыскании налога оно действует только в пределах суммы, прямо указанной в решении о приостановлении операций.

Пример. В связи с невыполнением ООО "Норма" требования налогового органа об уплате налога в сумме 100 000 руб., пеней в сумме 3000 руб., штрафных санкций в сумме 20 000 руб. налоговый орган принял решение о приостановлении операций по расчетному счету ООО "Норма".

В решении указано, что его действие распространяется в пределах 123 000 руб. (100 000 + 3000 + 20 000).

На момент получения банком решения остаток на расчетном счете ООО "Норма" - 250 000 руб.

Таким образом, 123 000 руб. находятся в правовом режиме приостановления операций, а 127 000 руб. ООО "Норма" вправе распоряжаться свободно.

Еще раз обратим внимание на то, что решение о приостановлении операций в пределах суммы, прямо указанной в решении, применяется только в случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций для обеспечения исполнения решения о взыскании налога.

При приостановлении операций в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации лимит, на который распространяется решение о приостановлении операций, не устанавливается.

Данную поправку следует рассматривать в системной связи с механизмом отмены решения о приостановлении операций, в случае если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, превышает указанную в решении сумму, закрепленную в п. 9 ст. 76 НК РФ.

Указанный механизм состоит в следующем.

Если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога.

Налоговый орган обязан в двухдневный срок со дня получения указанного заявления принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

В случае если к указанному заявлению налогоплательщиком не приложены документы, подтверждающие наличие денежных средств на счетах, указанных в этом заявлении, налоговый орган вправе до принятия решения об отмене приостановления операций по счетам в течение дня, следующего за днем получения такого заявления налогоплательщика, направить в банк, в котором открыты указанные налогоплательщиком счета, запрос об остатках денежных средств на этих счетах.

После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Кроме того, Законом N 137-ФЗ изменен срок непредставления налоговой декларации, по истечении которого налоговый орган принимает решение о приостановлении операций по счетам.

В соответствии с п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации и налогоплательщика - индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации.

В соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ с учетом ст. 6.1 НК РФ такой срок составит 10 календарных дней.

Внесение такой поправки следует рассматривать в системной связи с поправкой, внесенной в ст. 6.1 НК РФ, в части исключения периода времени, равного неделе, из сроков, устанавливаемых законодательством о налогах и сборах.

Актуальная проблема. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке должно содержать указание на то, какая декларация не представлена налогоплательщиком. Отсутствие такого указания нарушает права и законные интересы налогоплательщика. Такие выводы подтверждает судебная практика.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

В связи с непредставлением налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган принял решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика в банке. При этом решение не содержит указания на то, какую именно декларацию надлежит представить, в связи с чем налогоплательщик со ссылкой на данное обстоятельство направил в налоговый орган пакет документов повторно.

Позиция суда.

В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке может приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного

операционного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации.

Форма решения о приостановлении операций по счетам в банке утверждена Приказом МНС России от 29.08.2002 N БГ-3-29/465 "О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания".

Поскольку решение налогового органа не содержит указания на то, какая декларация не представлена налогоплательщиком, то есть не соответствует форме, утвержденной Приказом, чем нарушает права и законные интересы налогоплательщика, а налогоплательщик направил необходимые, на его взгляд, налоговые декларации повторно, налоговый орган должен был принять решение о его отмене.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 01.11.2004 N А56-20502/04).

Однако в арбитражной практике встречаются постановления с прямо противоположными выводами. Так, например, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 01.11.2004 N А56-20502/04 сделан такой вывод:

"В настоящее время форма решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке утверждена Приказом МНС России от 29.08.2002 N БГ-3-29/465 в качестве Приложения N 5.

В то же время следует отметить, что данный Приказ направлен на совершенствование работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности. Следовательно, он является обязательным только для налоговых органов и не относится к законодательству о налогах и сборах. Поэтому нарушение налоговым органом требований данного Приказа в части оформления документа, заполнение реквизитов которого не определено законом, не влечет и не может повлечь для налогоплательщика никаких правовых последствий, в том числе нарушения его прав".

А в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 26.10.2004 N А56-29324/03 суд пришел к такому заключению:

"...законодательство о налогах и сборах не содержит обязательных требований к оформлению решений о приостановлении операций по счетам в банке. Следовательно, отсутствуют основания для признания решений налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке недействительными в связи с их ненадлежащим оформлением".

Учитывая позицию налоговых органов, а также судебную практику, сформировавшуюся по данному вопросу, факт нарушения прав и законных интересов налогоплательщика ввиду отсутствия в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке указания на то, какая декларация не представлена налогоплательщиком, очевидно, придется доказывать в суде.

В соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ в случае вынесения решения о приостановлении операций по счетам ввиду непредставления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган такое приостановление отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этим налогоплательщиком налоговой декларации.

Согласно п. 4 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде.

Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке вручается представителю банка должностным лицом налогового органа под расписку или направляется в банк в электронном виде.

Порядок направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде устанавливается Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Форма и порядок направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке и решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на бумажном носителе устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Формы решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, а также решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке утверждены Приказом ФНС России от 01.12.2006 N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми

органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации" (взамен ранее действовавших форм, утвержденных Приказом МНС России от 29.08.2002 N БГ-3-29/465 "О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности").

ФНС России Приказом от 01.12.2006 N САЭ-3-19/824@ утвердила Порядок направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке и решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке на бумажном носителе (далее - Порядок) (вместо утвержденного ранее Приказом ФНС России от 03.11.2004 N САЭ-3-24/21@ Порядка направления в банки решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и решения об отмене приостановления операций в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи).

Так, в соответствии с п. 2 данного Порядка решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке и решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке направляются налоговым органом в банк заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении или вручаются налоговым органом под расписку представителю банка.

Моментом получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, принятого в соответствии со ст. 76 НК РФ, является:

- для решения, направленного в банк заказным почтовым отправлением, - дата и время, указанные в уведомлении о вручении;
- для решения, врученного под расписку представителю банка, - дата и время, указанные в отметке о принятии решения.

Кроме того, в п. 3 Порядка указано, что при направлении в соответствующий банк на бумажном носителе решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке и решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, принятых в соответствии со ст. 76 НК РФ, заполняются все реквизиты указанных форм, утвержденных Федеральной налоговой службой, заполняемые налоговым органом.

Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения.

Статья 76 НК РФ дополнена новой нормой (п. 5 ст. 76 НК РФ), согласно которой банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Как установлено п. 6 ст. 76 НК РФ, решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

МНС России в Письме от 16.09.2002 N 24-1-13/1083-АД665 указало, что данное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Следовательно, в случае приостановления по решению налогового органа операций по счетам налогоплательщика-организации в банке последний не вправе выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других расходных операций по счету, за исключением операций по списанию со счета сумм налоговых платежей, а также платежей, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

В соответствии со ст. 859 ГК РФ договор банковского счета расторгается по заявлению клиента в любое время. Основанием закрытия банковского счета клиента служит расторжение договора банковского счета. При этом остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет.

Таким образом, расторжение договора банковского счета в случае наличия остатка денежных средств на счете сопряжено с проведением расходных операций по указанному счету: выдачей клиенту или перечислением на другой счет остатка денежных средств.

Учитывая изложенное, в случае приостановления по решению налогового органа операций по счету налогоплательщика-организации в банке при наличии остатка денежных средств на указанном счете банк не вправе выдавать клиенту либо перечислять по его указанию на другой счет остаток денежных средств на счете и, соответственно, не вправе закрыть указанный счет клиента.

При отсутствии денежных средств на счете клиента банк по заявлению клиента вправе закрыть указанный счет, поскольку расторжение договора банковского счета в данном случае не повлечет проведения расходных операций по счету.

Также в соответствии с п. 12 ст. 76 НК РФ при наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Минфин России в Письме от 12.12.2005 N 03-02-07/1-336 обратил внимание на то, что законодательством о налогах и сборах не предусмотрена возможность возврата банком налоговому органу решения о приостановлении операций по счетам клиента банка. Положением Банка России от 03.10.2002 N 2-П "О безналичных расчетах в Российской Федерации" такая возможность также не предусматривается.

Также Минфин России обобщил, что Постановлениями ФАС Волго-Вятского округа от 16.05.2005 N А39-5328/2004-417/11, ФАС Уральского округа от 24.02.2005 N Ф09-400/05-АК указано, что доводы налогоплательщика о том, что с закрытием расчетного счета решение о приостановлении операций по счетам утрачивает силу, несостоятельны, поскольку они противоречат НК РФ.

В силу п. 2 ст. 846 ГК РФ банк не вправе отказать в открытии счета, за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

Таким образом, в установленных законом случаях допускается отказ банка в открытии счета клиенту.

Открытие банком счета налогоплательщику в период действия решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого налогоплательщика признается нарушением установленного порядка открытия счетов.

Учитывая изложенное, закрытие банком счета налогоплательщика не является основанием для отмены решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, и, следовательно, открытие банком новых счетов налогоплательщику и исполнение по ним поручений налогоплательщика на перечисление средств другому лицу, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора, либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), являются нарушением ст. 76 НК РФ.

Ответственность банков за неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента установлена ст. 134 НК РФ (подробнее об этом см. гл. V настоящего Пособия).

Внимание! В случае если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога.

В соответствии с п. 7 ст. 76 НК РФ приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Дата и время получения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке указываются в уведомлении о вручении или в расписке о получении такого решения. При направлении в банк решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде дата и время его получения банком определяются в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

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

Пунктом 10 ст. 76 НК РФ установлено, что банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Внимание! Таким образом, заявление о признании недействительным решения налогового органа о приостановлении операций по счетам может заявить только налогоплательщик и только налоговому органу. Такой вывод подтверждает судебная практика (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17.01.2005 N A28-11080/2004-460/23).

Внимание! Минфин России в Письме от 30.10.2006 N 03-02-07/1-297 указал, что неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента влечет привлечение банка к ответственности, предусмотренной НК РФ (ст. 134), а также Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (ст. 15.9).

Актуальная проблема. В соответствии со ст. 126 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)" (далее - Закон N 127-ФЗ) с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства снимаются ранее наложенные аресты на имущество должника и иные ограничения распоряжения имуществом должника. Основанием для снятия ареста на имущество должника является решение суда о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства.

Ввиду вышеизложенного и принимая во внимание положения ст. 76 НК РФ, на практике возникает вопрос о порядке действий банка в ситуации открытия конкурсного производства в отношении клиентов, по счетам которых приостановлены расходные операции на основании решений налоговых органов.

Ответ на данный вопрос был дан Минфином России в Письме от 24.10.2006 N 03-02-07/1-292. Так, Минфин России указывает, что по смыслу положения, содержащегося в п. 1 ст. 1 Закона N 127-ФЗ, можно сделать вывод о том, что с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства снимаются все ограничения распоряжения имуществом должника, в том числе решение налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке.

Однако, указывает Минфин России, НК РФ не предусмотрены отмена решения налогового органа о приостановлении операций по счетам в банке, а также возврат банком налоговому органу такого решения в связи с введением конкурсного производства в отношении клиента банка.

На основании изложенного впредь до отмены налоговым органом или судом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке банк не вправе не исполнить такое решение, а также вернуть это решение налоговому органу.

1.4.4.2. Замена обеспечительных мер

В п. 11 ст. 101 НК РФ установлены случаи, когда допускается замена обеспечительных мер, установленных в п. 10 ст. 101 НК РФ, на иные виды обеспечения.

Так, по просьбе лица, в отношении которого было вынесено решение о принятии обеспечительных мер, налоговый орган вправе заменить обеспечительные меры, предусмотренные п. 10 ст. 101 НК РФ, на:

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

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

3) поручительство третьего лица, оформленное в порядке, предусмотренном ст. 74 НК РФ.

Согласно п. 12 ст. 101 НК РФ при представлении налогоплательщиком на сумму, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, банковской гарантии банка с инвестиционным рейтингом рейтингового агентства, включенного в перечень, утверждаемый Минфином России, налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в замене предусмотренных п. 12 ст. 101 НК РФ обеспечительных мер.

1.4.5. Доведение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки до налогоплательщика

Пунктом 13 ст. 101 НК РФ установлено, что копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к

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

Минфин России в Письме от 06.09.2004 N 03-02-08/6 выражает следующую позицию: учитывая, что НК РФ не установлен специальный срок, в течение которого налогоплательщику должна быть вручена копия решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, полагаем, что копия такого решения налогового органа может быть направлена налогоплательщику одновременно с требованием об уплате недоимки и пени в срок, установленный ст. 70 НК РФ.

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.

<*> Образец такого требования приведен в Приложении N 8 к настоящему Пособию.

При этом Минфин России указывает, что налогоплательщик - индивидуальный предприниматель, который считает, что его права нарушены актом налогового органа, действиями или бездействием соответствующих должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и (или) в арбитражный суд, и напоминает, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований ст. 101 НК РФ может явиться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

1.5. Отмена решения вышестоящим налоговым органом или судом

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

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

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

Внимание! Аналогичная норма присутствовала в редакции ст. 101 НК РФ, действовавшей до вступления в силу Закона N 137-ФЗ. Так, в п. 6 ст. 101 НК РФ было указано, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований ст. 101 НК РФ может явиться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Однако новая редакция данной статьи говорит о том, что только существенные нарушения являются основанием. В противном случае данный вопрос должен решаться судом.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 12.04.2006 N Ф09-2483/06-С2 налоговый орган не известил налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, тем самым нарушил требования п. 1 ст. 101 НК РФ. В связи с этим суд признал решение налогового органа незаконным.

В Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 15.05.2006 N А11-18316/2005-К2-22/737 суд отметил, что буквальный смысл содержащихся в ст. 101 НК РФ норм является ясным и однозначным: решение налогового органа может быть отменено вышестоящим налоговым органом или судом в случае несоблюдения должностными лицами налоговых органов требований данной статьи.

Аналогичные выводы отражены в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 06.02.2006 N А82-4544/2005-37, Постановлении ФАС Поволжского округа от 15.02.2005 N А57-8110/04-22.

Вместе с тем следует обратить внимание на то, что в п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 указано, что по смыслу п. 6 ст. 101 НК РФ нарушение должностным лицом

налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. В данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

Согласно п. 15 ст. 101 НК РФ по выявленным налоговым органом нарушениям, за которые физические лица или должностные лица организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении в пределах своей компетенции. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных наказаний в отношении физических лиц и должностных лиц организаций, виновных в их совершении, производятся в соответствии с законодательством об административных правонарушениях.

Внимание! Нормы ст. 101 НК РФ и сложившаяся арбитражная практика однозначно говорят о том, что налоговый орган не вправе принимать по результатам камеральной проверки повторное решение, которое фактически изменяет (отменяет) первоначальное решение.

В силу п. 2 ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать права и обязанности налоговых органов в пределах своей компетенции. Статьями 31 и 101 НК РФ, на основании которых налоговым органом вынесено оспариваемое решение, не предусмотрено право налогового органа повторно принимать, изменять или отменять свое решение. Такое право ст. 140 НК РФ предоставлено только вышестоящему налоговому органу, по жалобе налогоплательщика.

НК РФ не содержит норм, дающих право налоговым органам на принятие по камеральным проверкам повторных решений, фактически вносящих изменения (отменяющих) в первоначальные решения после вынесения решений в соответствии со ст. 101 НК РФ, следовательно, у налогового органа отсутствуют основания для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Здесь представляется важным привести сформировавшееся в судебной практике мнение. Так, в Постановлении ФАС Центрального округа от 08.06.2006 N A09-15444/05-22. В суд приходит к выводу, что, поскольку повторно принятое налоговым органом решение фактически изменяет (отменяет) решение, принятое первоначально, то такое решение не может считаться законным и повлечь какие-либо правовые последствия, так как принято с превышением полномочий, предоставленных законодательством о налогах и сборах налоговым органам.

2. Обжалование решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

2.1. Право на обжалование

В ч. 1 ст. 137 НК РФ установлено, что каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Официальная позиция. КС РФ в Постановлении от 25.12.2001 N 17-П указывает, что по смыслу ст. 46 Конституции и корреспондирующих ей положений ст. ст. 8 и 29 Всеобщей декларации прав человека, п. 2 и пп. "а" п. 3 ст. 2 и п. 6 ст. 14 Международного пакта о гражданских и политических правах, а также ст. 6 Конвенции о защите прав человека и основных свобод государство обязано обеспечить полное осуществление права на судебную защиту, которая должна быть справедливой, компетентной и эффективной. В Постановлении от 03.05.1995 N 4-П КС РФ отмечает, что согласно Конституции это право не может быть ограничено. Допустимые ограничения конституционных прав в соответствии со ст. 55 (ч. 3) Конституции могут быть введены законодателем только в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Право на судебную защиту ни в каком случае не может вступить в противоречие с данными целями и, следовательно, не подлежит ограничению. Именно поэтому право на судебную защиту отнесено согласно ст. 56 (ч. 3) Конституции к таким правам и свободам, которые не могут быть ограничены ни при каких обстоятельствах.

Пленум ВАС РФ в п. 48 Постановления от 28.02.2001 N 5 разъяснил, что ст. ст. 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа.

При толковании этих статей следует принимать во внимание то, что понятие "акт" использовано в них в ином значении, чем в ст. 100 НК РФ.

При применении ст. ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования

(требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

В соответствии с ч. 2 ст. 137 НК РФ нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Официальная позиция. В п. 3 Определения КС РФ от 04.12.2003 N 418-О указано, что в соответствии с НК РФ налогоплательщик, полагающий, что его права нарушены актом налогового органа, в том числе актом ненормативного характера, действиями или бездействием их должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд; при этом судебное обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (ст. ст. 137 и 138).

В Определении от 05.11.2002 КС РФ указал, что этот пункт, рассматриваемый во взаимосвязи со ст. ст. 137 и 138 НК РФ, не препятствует обжалованию в судебном порядке актов МНС России, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам; при рассмотрении подобных дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав; иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции.

Внимание! МНС России в Письме от 24.08.2000 N ВП-6-18/691@ "Об обжаловании актов налоговых органов" обратило внимание на то, что обжалуемым актом налогового органа является его решение, а не акт налоговой проверки, который налоговый орган составляет по результатам налоговой проверки в соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ.

В связи с этим предусмотренное пп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ право вышестоящего налогового органа отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку по результатам рассмотрения жалобы указывает на обязанность вышестоящего налогового органа отменить именно решение нижестоящего налогового органа.

При этом решение нижестоящего налогового органа отменяется в полном объеме, т.к. НК РФ не предусмотрена возможность отмены решения в какой-либо части.

В случае необходимости отмены решения нижестоящего налогового органа в какой-либо части вышестоящий налоговый орган может воспользоваться пп. 4 п. 2 ст. 140 НК РФ и изменить решение нижестоящего налогового органа путем отмены его в необходимой части.

2.2. Порядок обжалования

Порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, составленного по результатам налоговых проверок (камеральных и выездных), установлен ст. 101.2 НК РФ.

В соответствии с п. 1 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 в порядке, определяемом настоящей статьей.

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятия решения по ней определяются в порядке, предусмотренном ст. ст. 139 - 141 НК РФ, с учетом положений, установленных ст. 101.2 НК РФ.

Постановлением Президиума ВАС РФ от 04.10.2005 N 7445/05 (далее - Постановление Президиума ВАС N 7445/05) разъяснено, что налогоплательщик вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый налоговым органом, несмотря на то что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта.

Кроме того, в п. 48 Постановления ВАС РФ N 5 было установлено, что налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

В Постановлении Президиума ВАС N 7445/05 указано, что в силу п. 2 ст. 138 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели вправе оспаривать в арбитражном суде нормативные правовые акты налоговых органов. Согласно п. 3 ст. 9 НК РФ налоговыми органами

являются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС N 7445/05 обращено внимание на то, что в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 193 АПК РФ в заявлении о признании нормативного правового акта недействующим должны быть, в частности, указаны права и законные интересы заявителя, которые, по его мнению, нарушаются этим оспариваемым актом или его отдельными положениями. Обязательное же требование обоснования того, в чем именно заключается это нарушение, НК РФ не предусмотрено.

В п. 49 Постановления N 5 разъяснено, что при принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган. В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

Таким образом, суд вправе, при наличии к тому оснований, руководствуясь правилами ст. 47 АПК РФ, предусматривающими замену ненадлежащего ответчика, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

В соответствии со ст. 245 ГПК РФ суд общей юрисдикции рассматривает дела, возникающие из публичных правоотношений и отнесенные федеральным законом к ведению такого суда.

Согласно п. 2 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, не вступившее в силу, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы <*>.

<*> Образец такой жалобы приведен в Приложении N 9 к настоящему Пособию.

Внимание! Пунктом 2 ст. 139 НК РФ предусматривается, что 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.

Кроме того, п. 2 ст. 101.2 НК РФ устанавливает момент вступления в силу решения нижестоящего органа в случае его обжалования. Так, в случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом.

Соответственно, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа с учетом внесенных изменений вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

В соответствии с п. 3 ст. 101.2 НК РФ вступившее в силу решение 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, может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган <*>.

<*> Образец данной жалобы приведен в Приложении N 10 к настоящему Пособию.

Внимание! Положения п. 3 ст. 101.2 НК РФ предоставляют налогоплательщику возможность обжаловать решение налогового органа либо в апелляционном порядке (до вступления его в силу), либо в вышестоящий налоговый орган (после вступления его в силу).

Но из формулировки п. 3 ст. 101.2 НК РФ следует, что обжаловать решение сначала в апелляционном порядке, а потом в общеустановленном порядке невозможно.

Внимание! Пунктом 2 ст. 139 НК РФ установлено, что жалоба на 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.

В соответствии с п. 4 ст. 101.2 НК РФ вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения по ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа.

В соответствии с п. 1 ст. 139 НК РФ жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается, соответственно, в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Приказом МНС России от 17.08.2001 N БГ-3-14/290 утвержден Регламент рассмотрения споров в досудебном порядке (далее - Регламент). Пунктом 5.1 Регламента установлена следующая подведомственность рассмотрения жалоб:

- на акты ненормативного характера, неправомерное действие или бездействие налоговых органов жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом;

- на действия или бездействие должностных лиц налогового органа жалоба рассматривается вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа;

- на действия или бездействие должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом.

Согласно п. 2 ст. 139 НК РФ жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено НК РФ, в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

Официальная позиция. КС РФ в п. 3 Определения от 18.11.2004 N 367-О указал, что само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) - незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений и не может рассматриваться как нарушающее право на судебную защиту, поскольку несоблюдение установленного срока, в силу соответствующих норм АПК РФ, не является основанием для отказа в принятии заявлений по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, - вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании. Заинтересованные лица вправе ходатайствовать о восстановлении пропущенного срока, и если пропуск срока был обусловлен уважительными причинами, такого рода ходатайства подлежат удовлетворению судом (ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

Абзацем 2 п. 2 ст. 139 НК РФ также установлено, что в случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен, соответственно, вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

В соответствии с п. 3 ст. 139 НК РФ жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу, если иное не предусмотрено данным пунктом.

Указанная в абз. 3 п. 2 ст. 139 НК РФ апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления указанной жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

В соответствии с п. 4 ст. 139 НК РФ лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Внимание! Лицо, подавшее жалобу, при ее отзыве не лишается права на подачу повторной жалобы:

- в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу, но по другим основаниям, нежели те, по которым подавалась первоначальная жалоба;

- по тем же основаниям, по которым подавалась первоначальная жалоба, но в другой вышестоящий налоговый орган или другому вышестоящему должностному лицу, чем те, куда подавалась первоначальная жалоба.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в сроки, предусмотренные п. 2 данной статьи.

Пункт 5 ст. 101.2 НК РФ устанавливает, что 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 судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

В то же время согласно п. 16 ст. 7 Закона N 137-ФЗ данное положение применяется к правоотношениям, возникающим с 01.01.2009. Таким образом, до 01.01.2009 у налогоплательщика

имеется возможность одновременной или последующей подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган (либо в апелляционном порядке), а также в суд <*>.

<*> Образец искового заявления в суд приведен в Приложении N 11 к настоящему Пособию.

Актуальная проблема. Часто на практике возникает вопрос, подлежат ли взысканию с налогового органа суммы судебных издержек при решении арбитражного спора не в пользу налогового органа, учитывая, что налоговые органы освобождены от уплаты государственной пошлины.

Внимание! В соответствии со ст. 101 АПК РФ судебные расходы состоят из государственной пошлины и издержек, связанных с рассмотрением дела.

Статьей 106 АПК РФ установлено, что к судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела в арбитражном суде, относятся денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), и другие расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде.

В соответствии с п. 1 ст. 110 АПК РФ судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны.

Подпунктом 1 п. 1 ст. 333.37 НК РФ установлено, что от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов.

Анализ вышеизложенных норм позволяет сделать вывод, что судебные издержки подлежат взысканию с налогового органа, если судебный акт принят в пользу налогоплательщика.

Аналогичное мнение высказано в п. 12 Информационного письма ВАС РФ от 22.12.2005 N 99 "Об отдельных вопросах практики применения АПК РФ".

Правомерность таких выводов подтверждается также сформировавшейся судебной практикой (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 19.10.2005 N A79-1424/2005, ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.06.2005 N A19-17975/04-24-Ф02-2981/05-С1, ФАС Поволжского округа от 26.04.2005 N A72-10451/04-7/817).

2.2.1. Порядок обжалования в суд

Пунктом 5 ст. 101.2 НК РФ установлено, что 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 судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Однако необходимо отметить, что вышеуказанное положение применяется лишь к правоотношениям, возникающим с 01.01.2009, ввиду чего до указанной даты НК РФ предусматривает возможность одновременно с обращением в вышестоящий налоговый орган обжалования решения, вынесенного по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, и в суд.

Такие выводы подтверждаются и нормой, закрепленной в п. 1 ст. 138 АПК РФ, по которой подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд, если иное не предусмотрено ст. 101.2 НК РФ.

2.2.1.1. Подача искового заявления

Исходя из требований законодательства прежде всего необходимо определить подведомственность и подсудность будущего дела.

Подведомственность судебного обжалования актов налоговых органов зависит от правового статуса заявителя.

В соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Согласно ст. 29 АПК РФ арбитражные суды рассматривают в порядке административного судопроизводства возникающие из административных и иных публичных правоотношений экономические споры и иные дела, связанные с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности, в частности:

1) об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

2) о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок их взыскания.

Данные нормы конкретизированы в ч. 3 ст. 198 АПК РФ, которой установлено, что заявления о признании ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными рассматриваются в арбитражном суде, если их рассмотрение в соответствии с федеральным законом не отнесено к компетенции других судов.

Пленум ВАС РФ в п. 3 Постановления от 09.12.2002 N 11 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие АПК РФ" разъяснил вышеуказанные положения и указал, что при применении ст. 29 АПК РФ необходимо обратить внимание на то, что к подведомственности арбитражных судов относятся дела об оспаривании нормативных правовых актов и дела об административных правонарушениях, если в соответствии с федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

В связи с этим указанные дела, в том числе отнесенные к подсудности ВАС РФ в соответствии с п. 1 ч. 2 ст. 34, а также названные в ст. 192 АПК РФ, подлежат рассмотрению в арбитражном суде только в тех случаях, когда арбитражный суд прямо назван в федеральном законе в качестве суда, компетентного рассматривать эти дела.

Именно такой случай и предусмотрен, в частности, в ст. 138 НК РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 198 АПК РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Частью 2 ст. 197 АПК РФ установлено, что производство по делам об оспаривании таких решений (в том числе и решений, принятых по результатам налоговых проверок) возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося в арбитражный суд с требованием о признании недействительными ненормативных правовых актов или о признании незаконными решений и действий (бездействия) указанных органов и лиц.

Официальная позиция. В Постановлении Президиума ВАС N 7445/05 указано, что в силу п. 2 ст. 138 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели вправе оспаривать в арбитражном суде нормативные правовые акты налоговых органов. Согласно п. 3 ст. 9 НК РФ налоговыми органами являются федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (ФНС России и ее территориальные органы).

Кроме того, в Постановлении Президиума ВАС N 7445/05 обращено внимание на то, что в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 193 АПК РФ в заявлении о признании нормативного правового акта недействующим должны быть, в частности, указаны права и законные интересы заявителя, которые, по его мнению, нарушаются этим оспариваемым актом или его отдельными положениями. Обязательное же требование обоснования того, в чем именно заключается это нарушение, НК РФ не предусмотрено.

В п. 49 Постановления N 5 разъяснено, что при принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган. В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

Таким образом, суд вправе при наличии к тому оснований, руководствуясь правилами ст. 47 АПК РФ, предусматривающими замену ненадлежащего ответчика, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

Судебное обжалование же актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными

предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц. Это также установлено в п. 2 ст. 138 НК РФ.

В соответствии со ст. 245 ГПК РФ суд общей юрисдикции рассматривает дела, возникающие из публичных правоотношений и отнесенные федеральным законом к ведению такого суда, в частности, по заявлениям об оспаривании решений и действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих.

В ч. 2 ст. 247 ГПК РФ указано, что обращение заинтересованного лица в вышестоящий в порядке подчиненности орган или к должностному лицу не является обязательным условием для подачи заявления в суд.

2.2.1.2. Сроки подачи искового заявления

В соответствии с ч. 4 ст. 198 АПК РФ заявление об обжаловании решения налогового органа, вынесенного по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

С 01.01.2009 действует правило, установленное п. 5 ст. 101.2 НК РФ, по которому в случае обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

Однако на основании п. 4 ст. 198 АПК РФ пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Как указал КС РФ в Определении от 18.11.2004 N 367-О, само по себе установление в законе сроков для обращения в суд с заявлениями о признании ненормативных правовых актов недействительными, а решений, действий (бездействия) - незаконными обусловлено необходимостью обеспечить стабильность и определенность административных и иных публичных правоотношений и не может рассматриваться как нарушающее право на судебную защиту, поскольку несоблюдение установленного срока, в силу соответствующих норм АПК РФ, не является основанием для отказа в принятии заявлений по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, - вопрос о причинах пропуска срока решается судом после возбуждения дела, т.е. в судебном заседании. Заинтересованные лица вправе ходатайствовать о восстановлении пропущенного срока, и если пропуск срока был обусловлен уважительными причинами, такого рода ходатайства подлежат удовлетворению судом (ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

2.2.1.3. Форма и содержание заявления

В соответствии с п. 1 ст. 199 АПК РФ заявление о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными должно соответствовать требованиям, предусмотренным ч. 1, п. п. 1, 2 и 10 ч. 2, ч. 3 ст. 125 АПК РФ, устанавливающими общие требования к форме и содержанию искового заявления.

Частью 1 ст. 125 АПК РФ установлено, что исковое заявление подается в арбитражный суд в письменной форме. Исковое заявление подписывается истцом или его представителем.

Пунктами 1, 2 и 10 ч. 2 ст. 125 АПК РФ установлено, что в исковом заявлении должны быть указаны:

- 1) наименование арбитражного суда, в который подается исковое заявление;
- 2) наименование истца, его место нахождения; 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;
- 3) перечень прилагаемых документов.

На основании ч. 3 ст. 125 АПК РФ 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.

Кроме того, ст. 199 АПК РФ установлено, что в заявлении о признании незаконным решения налогового органа должны быть также указаны:

- 1) наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие);
- 2) название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действий;
- 3) права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением и действием (бездействием);

4) законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемый акт, решение и действие (бездействие);

5) требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Частью 2 ст. 199 АПК РФ установлено, что к заявлению прилагаются документы, указанные в ст. 126 АПК РФ, а также текст оспариваемого решения.

На основании ст. 126 АПК РФ к такому заявлению прилагаются:

1) уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц, участвующих в деле, отсутствуют;

2) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном порядке и в размере или право на получение льготы по уплате государственной пошлины, либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении размера государственной пошлины;

3) документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования;

4) копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;

5) доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления;

6) копии определения арбитражного суда об обеспечении имущественных интересов до предъявления иска;

7) документы, подтверждающие соблюдение истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен федеральным законом или договором.

2.3. Рассмотрение жалобы

В соответствии с п. 1 ст. 140 НК РФ жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

Пункт 2 ст. 140 НК РФ уполномочивает налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

Внимание! МНС России в Письме от 05.04.2001 N 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.

При этом рассмотрение и подготовка решений по жалобам налогоплательщиков на решения налоговых органов по актам проверок в порядке ст. 140 НК РФ возлагаются на юридические (правовые) подразделения вышестоящих налоговых органов. В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические (правовые) подразделения вправе запрашивать заключения соответствующих методологических подразделений. Решение по жалобе налогоплательщика принимается с учетом судебной практики ВАС РФ по рассматриваемым вопросам.

Абзацем 6 п. 2 ст. 140 НК РФ установлено, что по итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Кроме того, в п. 2 ст. 140 НК РФ установлены виды решений, которые принимает вышестоящий налоговый орган по итогам рассмотрения апелляционной жалобы, а именно:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

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.

Заметим, что редакция п. 3 ст. 140 НК РФ, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, не содержала положения о возможности продления срока рассмотрения жалобы.

Кроме этого, теперь из п. 1 ст. 140 НК РФ исключено положение о месячном сроке рассмотрения жалобы.

Таким образом, общий срок производства по жалобе на акт налоговых органов, действия, бездействие их должностных лиц сокращается.

2.4. Последствия подачи жалобы

В соответствии с п. 1 ст. 141 НК РФ подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, прямо предусмотренных НК РФ.

Пункт 2 ст. 141 НК РФ предусматривает такую возможность приостановления исполнения обжалуемых акта или действия: если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых акта или действия.

Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Внимание! В соответствии с п. 4 ст. 101.2 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) вышестоящий налоговый орган вправе приостановить исполнение обжалуемого решения по ходатайству лица, обжалующего решение налогового органа.

Официальная позиция. КС РФ в п. 5 Постановления от 17.12.1996 N 20-П разъяснил, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика. При наличии налогового правонарушения орган налоговой полиции вправе принять решение о взыскании штрафа с юридического лица. Это решение, по смыслу ст. ст. 45 и 46 (ч. 1 и 2) Конституции, может быть в установленном порядке обжаловано юридическим лицом в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. В случае такого обжалования взыскание штрафа не может производиться в беспорядном порядке, а должно быть приостановлено до вынесения судом решения по жалобе налогоплательщика.

Таким образом, беспорядный порядок взыскания штрафов, предусмотренный оспариваемым положением, в случае несогласия налогоплательщика с решением органа налоговой полиции является превышением конституционно допустимого (ч. 3 ст. 55, ст. 57) ограничения права, закрепленного в ст. 35 (ч. 3) Конституции, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 138 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) в случае обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц в суд по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены судом в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган по заявлению налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены по решению вышестоящего налогового органа.

Внимание! Ранее МНС России в п. 5 Письма от 05.04.2001 N ВП-6-18/274@ выражало мнение о том, что решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке ст. 141 НК РФ должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

В п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 N 83 обращено внимание на то, что недопустимо приостановление действия актов, решений государственных и иных контролирующих органов, если есть основания полагать, что приостановление действия акта, решения может нарушить баланс интересов заявителя и интересов третьих лиц, публичных интересов, а также может повлечь за собой утрату возможности исполнения оспариваемого акта, решения при отказе в удовлетворении требования заявителя по существу спора.

2.5. Рассмотрение жалоб, поданных в суд

В соответствии со ст. 142 НК РФ жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

Официальная позиция. В п. 2 Определения КС РФ от 19.03.1997 N 56-О установлено, что ст. 46 Конституции, гарантируя каждому судебную защиту его прав и свобод, предусматривает возможность обжалования в суд решений и действий (или бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц. При этом право на судебную защиту обеспечивается путем осуществления правосудия всеми судами в предусмотренных ст. 118 (ч. 2) Конституции формах, а именно посредством конституционного, гражданского, административного и уголовного судопроизводства. Указанные правовые предписания в их совокупности обеспечивают вытекающее из ст. 46 Конституции право гражданина обжаловать в суд любой - как ненормативный, так и нормативный - правовой акт.

Пленум ВАС РФ и Пленум ВС РФ в п. 21 Постановления от 11.06.1999 N 41/9 постановили, что с в силу ст. 138 НК РФ арбитражным судам подведомственны дела по спорам об обжаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов и, соответственно, указанные дела подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с АПК РФ.

Таким образом, дела об обжаловании ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц рассматриваются гл. 24 "Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц" АПК РФ.

В гл. 22 АПК РФ определены особенности рассмотрения дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

В ст. 189 АПК РФ определен следующий порядок рассмотрения дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений:

- дела, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, рассматриваются по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ, с особенностями, установленными в разд. III "Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений" АПК РФ, если иные правила административного судопроизводства не предусмотрены федеральным законом (ч. 1 ст. 189 АПК РФ);

- заявления по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, подаются в арбитражный суд по общим правилам подсудности, предусмотренным АПК РФ, если в разд. III АПК РФ не установлено иное (ч. 2 ст. 189 АПК РФ);

- обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, законности оспариваемых решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц возлагается на органы и лиц, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие) (ч. 3 ст. 189 АПК РФ).

В соответствии с ч. 1 ст. 197 АПК РФ дела об оспаривании затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, в том числе судебных приставов-исполнителей, рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, предусмотренным АПК РФ, с особенностями, установленными в гл. 24 "Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решение и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц" АПК РФ, - одними из которых являются решения налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенные по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок.

В соответствии с ч. 1 ст. 200 АПК РФ дела об оспаривании таких решений рассматриваются судьей единолично в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу, если иной срок не установлен федеральным законом.

На основании ч. 2 ст. 200 АПК РФ арбитражный суд извещает о времени и месте судебного заседания заявителя, а также орган или должностное лицо, которые приняли оспариваемое решение, и иных заинтересованных лиц. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, не является препятствием для рассмотрения дела, если суд не признал их явку обязательной.

В соответствии с ч. 3 ст. 200 АПК РФ арбитражный суд может признать обязательной явку в судебное заседание представителей государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, принявших оспариваемое решение, и вызвать их в судебное заседание. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, является основанием для наложения штрафа в порядке и в размерах, которые установлены в гл. 11 АПК РФ.

Арбитражный суд при рассмотрении таких дел в судебном заседании на основании ч. 4 ст. 200 АПК РФ осуществляет проверку оспариваемого решения и устанавливает его соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли такое решение, а также устанавливает, нарушает ли оспариваемое решение права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

На основании п. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

В соответствии с п. 6 ст. 200 АПК РФ в случае непредставления органом или лицом, которые приняли оспариваемое решение, доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может истребовать их по своей инициативе.

Согласно ч. 3 ст. 199 АПК РФ по ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого решения.

Необходимо помнить, что в ч. 1 ст. 129 АПК РФ содержится перечень оснований для возврата искового заявления и приложенных к нему документов. В законе закреплены четыре основания для возврата искового заявления, перечень которых является исчерпывающим:

- 1) дело неподсудно данному арбитражному суду;
- 2) в одном исковом заявлении соединено несколько требований к одному или нескольким ответчикам, если эти требования не связаны между собой;
- 3) до вынесения определения о принятии искового заявления к производству арбитражного суда от истца поступило ходатайство о возвращении заявления;
- 4) не устранены обстоятельства, послужившие основаниями для оставления искового заявления без движения, в срок, установленный в определении суда.

Частью 1 ст. 135 ГПК РФ установлено, что судья возвращает исковое заявление в случае, если:

- 1) истцом не соблюден установленный федеральным законом для данной категории споров или предусмотренный договором сторон досудебный порядок урегулирования спора либо истец не представил документы, подтверждающие соблюдение досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком, если это предусмотрено федеральным законом для данной категории споров или договором;
- 2) дело неподсудно данному суду;
- 3) исковое заявление подано недееспособным лицом;
- 4) исковое заявление не подписано или исковое заявление подписано и подано лицом, не имеющим полномочий на его подписание и предъявление в суд;
- 5) в производстве этого или другого суда либо третейского суда имеется дело по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям;
- 6) до вынесения определения суда о принятии искового заявления к производству суда от истца поступило заявление о возвращении искового заявления.

О возвращении искового заявления судья выносит определение.

АПК РФ установлено, что в определении указываются основания для возвращения заявления, решается вопрос о возврате государственной пошлины из федерального бюджета. Определение о возвращении искового заявления может быть обжаловано. В случае отмены определения исковое заявление считается поданным в день первоначального обращения в арбитражный суд. Возвращение искового заявления не препятствует вторичному обращению с ним в арбитражный суд в общем порядке после устранения допущенных нарушений.

ГПК РФ установлено, что о возвращении искового заявления судья выносит мотивированное определение, в котором указывает, в какой суд следует обратиться заявителю, если дело неподсудно данному суду, или как устранить обстоятельства, препятствующие возбуждению дела. Определение суда должно быть вынесено в течение пяти дней со дня поступления заявления в суд и вручено или направлено заявителю вместе с заявлением и всеми приложенными к нему документами.

Возвращение искового заявления не препятствует повторному обращению истца в суд с иском к тому же ответчику, о том же предмете и по тем же основаниям, если истцом будет устранено допущенное нарушение. На определение судьи о возвращении заявления может быть подана частная жалоба.

Кроме того, суд (как общей юрисдикции, так и арбитражный) при решении вопроса о принятии заявления должен проверить соответствие суммы государственной пошлины размеру, установленному НК РФ.

Требования к решению по делу об обжаловании решения налогового органа установлены в ст. 201 и гл. 20 АПК РФ.

Что касается дел об обжаловании физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц, то они рассматриваются в следующем порядке: дела об обжаловании ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц подлежат рассмотрению в соответствии с гл. 25 "Производство по делам об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих" ГПК РФ и Законом РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан".

В гл. 23 ГПК РФ содержатся общие положения о порядке производства по делам, возникающим из публичных правоотношений.

Так, в соответствии со ст. 247 ГПК РФ суд приступает к рассмотрению дела, возникающего из публичных правоотношений, на основании заявления заинтересованного лица.

В заявлении должно быть указано, какие решения, действия (бездействие) должны быть признаны незаконными, какие права и свободы лица нарушены этими решениями, действиями (бездействием).

В случае если при подаче заявления в суд будет установлено, что имеет место спор о праве, подведомственный суду, судья оставляет заявление без движения и разъясняет заявителю необходимость оформления искового заявления с соблюдением требований ст. ст. 131 и 132 ГПК РФ. В случае если при этом нарушаются правила подсудности дела, судья возвращает заявление.

При этом в соответствии со ст. 248 ГПК РФ судья отказывает в принятии заявления или прекращает производство по делу, возникшему из публичных правоотношений, если имеется решение суда, принятое по заявлению о том же предмете и вступившее в законную силу.

Статьей 246 ГПК РФ установлен порядок рассмотрения и разрешения дел, возникающих из публичных правоотношений в связи с обжалованием решения налогового органа.

Такие дела должны быть рассмотрены и разрешены судьей единолично, а в случаях, предусмотренных федеральным законом, коллегиально по общим правилам искового производства с особенностями, установленными ГПК РФ и другими федеральными законами.

При рассмотрении и разрешении таких дел не применяются правила заочного производства, установленные гл. 22 ГПК РФ.

Кроме того, при рассмотрении и разрешении таких дел суд не связан основаниями и доводами заявленных требований, а также может признать обязательной явку в судебное заседание представителя органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица.

Кроме того, на основании ст. 249 ГПК РФ при рассмотрении в суде дела об обжаловании решения налогового органа обязанность по доказыванию обстоятельств, послуживших основанием для принятия нормативного правового акта, его законности, а также законности оспариваемых решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих возлагается на орган, принявший нормативный правовой акт, органы и лиц, которые приняли оспариваемые решения или совершили оспариваемые действия (бездействие).

Кроме того, суд может истребовать доказательства по своей инициативе в целях правильного разрешения дела. При этом должностные лица, не исполняющие требований суда о предоставлении доказательств, подвергаются штрафу в размере до десяти установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда.

Статьей 250 ГПК РФ установлено, что после вступления в законную силу решения суда по делу, возникающему из публичных правоотношений, лица, участвующие в деле, а также иные лица не могут заявлять в суде те же требования и по тем же основаниям.

Глава V. ОСНОВНЫЕ ВИДЫ НАРУШЕНИЙ, УСТАНОВЛЕННЫХ В ХОДЕ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

В ходе налоговых проверок налоговыми органами могут быть выявлены практически все предусмотренные НК РФ налоговые правонарушения.

1. Непредставление налоговой декларации

Об ответственности за данное нарушение было рассказано в гл. III настоящего Пособия.

2. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

Данное нарушение - одно из тех, которые наиболее часто выявляются в рамках налоговых проверок. Ответственность за данное нарушение наступает по нормам ст. 120 НК РФ.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Исходя из норм ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. При этом первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

В соответствии с п. 2 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2003 N 67н (далее - Указания), бухгалтерская отчетность состоит из Бухгалтерского баланса (форма N 1), Отчета о прибылях и убытках (форма N 2), Отчета об изменениях капитала (форма N 3), Отчета о движении денежных средств (форма N 4), Приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5) и пояснительной записки. При этом для субъектов малого предпринимательства предусмотрен упрощенный вариант представления бухгалтерской отчетности (форма N 1 и форма N 2) в соответствии с п. 3 Указаний.

МНС России в Письме от 12.05.2004 N 14-3-03/1712-6 сообщило, что налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц, утвержденная Приказом МНС России от 01.11.2000 N БГ-3-08/379 "Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц", является первичным документом налогового учета. Поэтому отсутствие налоговых карточек по учету доходов и налога на доходы физических лиц не является грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, ответственность за которое предусмотрена ст. 120 НК РФ. В связи с тем что в ст. 120 НК РФ не указано однозначно, что под первичными документами понимаются в том числе и первичные документы налогового учета, а содержание указанной нормы не исключает понимания под первичными документами только документов бухгалтерского учета, привлечение к ответственности в данном случае недопустимо.

При этом стоит пояснить, что в соответствии со ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, а налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Как указал Минфин России в Письме от 01.07.2004 N 07-02-14/160, одними из признаков по составу налогового правонарушения по ст. 120 НК РФ являются "неправильность" и "несвоевременность" отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности хозяйственных операций, которые означают искажение в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета как содержания хозяйственных операций, так и их измерителей, неверное указание размеров денежных сумм, количества материальных ценностей и т.д.

По мнению Минфина России, формулировка п. 1 ст. 120 НК РФ допускает привлечение к ответственности налогоплательщиков в случае завышения налоговой базы, если налоговой службой будет установлено неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Исходя из этого наличие у налогоплательщика переплаты не может являться основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности, предусмотренной НК РФ.

Итак, ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения установлена ст. 120 НК РФ. Так, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, то на налогоплательщика будет наложен штраф в размере пяти тысяч рублей.

Если же они совершены в течение более чем одного налогового периода, то они влекут взыскание штрафа в размере пятнадцати тысяч рублей. Если при этом они еще и повлекли занижение налоговой базы, то штраф составит десять процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее пятнадцати тысяч рублей.

Судебная практика. Арбитражные суды при применении ст. 120 НК РФ исходят из того, что составы налоговых правонарушений, предусмотренных ею и ст. 122 НК РФ, устанавливающей ответственность за неуплату или неполную уплату налога, недостаточно разграничены между собой. При этом п. 2 ст. 108 НК РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения. В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам и налоговым органам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ, то есть применение ст. 122 НК РФ не допускается. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в п. 3 ст. 120 НК РФ, то организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ, за неуплату или неполную уплату налога (п. 41 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ").

Актуальная проблема. Кроме того, на практике возникает вопрос, как быть налогоплательщикам, если первичные документы утрачены по вине третьих лиц. Следовательно, они не могут представить их налоговому органу и он может применить ст. 120 НК РФ. Представляется, что утрата документов по вине третьих лиц исключает наличие вины налогоплательщика в его действиях и освобождает его от ответственности, предусмотренной ст. 120 НК РФ.

Пример.

Суть дела.

Налоговый орган оштрафовал налогоплательщика в соответствии с п. 2 ст. 120 НК РФ и посчитал, что кража документов свидетельствует о неисполнении налогоплательщиком указанной обязанности должным образом.

Позиция суда.

Налоговый орган не представил доказательств того, что хищение могло не произойти, если бы налогоплательщик обеспечил более надежные условия для сохранности первичной документации. По мнению суда, исходя из содержания материалов уголовного дела условия хранения украденных документов не свидетельствовали о свободном доступе к украденной документации и ни при каких обстоятельствах не могли вызвать беспокойства о сохранности такой документации, то есть вины лица в данном случае нет вовсе.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 111 НК РФ обстоятельством, исключающим вину, можно признать совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие непреодолимых обстоятельств. Непреодолимым обстоятельством в данном случае можно признать кражу. Следовательно, лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности при отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.10.2003 N А33-3496/03-С3-Ф02-3163/03-С1).

Актуальная проблема. В настоящее время получила широкое распространение практика, когда налогоплательщиков штрафуют по ст. 120 НК РФ за грубое нарушение правил учета доходов и расходов за то, что по каким-либо причинам у налогоплательщика отсутствуют регистры учета счетов-фактур, либо в них имеются ошибки.

При этом многие бухгалтеры не задумываются, насколько подобная практика правомерна, учитывая, что под грубым нарушением правил учета доходов и расходов, предусмотренным ст. 120 НК РФ, подразумевается: "...отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета...". Являются ли регистры учета счетов-фактур бухгалтерскими регистрами?

Налоговые органы при налоговых проверках довольно широко применяют ст. 120 НК РФ за отсутствие регистров учета счетов-фактур либо наличие в них ошибок. На этой базе сложилась богатая судебная практика.

Пример.

Суть дела.

В ходе проведения выездной налоговой проверки установлено, что налогоплательщик не вел журнал учета счетов-фактур, книги покупок и продаж. По результатам налоговой проверки принято решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 120 НК РФ.

Позиция суда.

Книга покупок и книга продаж первичными учетными и расчетными документами не являются, в связи с чем их отсутствие или непредставление налоговому органу не может служить основанием для отказа в возмещении сумм НДС и привлечения налогоплательщика к ответственности в виде взыскания недоимок по названному налогу.

(Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.04.2002 N А56-28416/01).

Похожие мнения высказывались также в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 05.09.2001 N А05-2951/01-156/22, Постановлении ФАС Поволжского округа от 03.07.2001 N А55-2319/01-1, Постановлении ФАС Московского округа от 26.08.2004 N КА-А41/7163-04-П, Постановлении ФАС Уральского округа от 14.05.2004 N Ф09-1869/04-АК.

Кроме этого, позиция налогоплательщика была поддержана ВАС РФ в Постановлении от 15.02.2002 N 5803/01.

В то же время имеют место и противоположные решения.

Пример.

Суть дела.

В ходе проведения налоговой проверки установлено, что у налогоплательщика отсутствуют книги покупок, книги продаж, журнал учета счетов-фактур. Налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 2 ст. 120 НК РФ.

Позиция суда.

Пунктом 2 ст. 120 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность в виде штрафа в размере 15 000 руб. за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов, объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более чем одного налогового периода.

При этом под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза или более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 ст. 10 Федерального закона "О бухгалтерском учете" регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Из положений Правил, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 N 914, следует, что на основании данных, которые содержатся в книгах покупок, продаж, журналах учета выставленных и полученных счетов-фактур предприятие в течение года отражает на счетах бухгалтерского учета, а также составляет в течение года бухгалтерскую и налоговую отчетности. То есть в данных книгах и журналах систематизируется и накапливается информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, поэтому эти книги и журналы являются регистрами, ведение которых законодатель посчитал необходимым и обязательным для налогоплательщика независимо от документооборота предприятия.

Таким образом, налоговой инспекцией правильно квалифицировано отсутствие в организации книг покупок, книг продаж, журналов учета счетов-фактур как грубое нарушение правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

(Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.08.2004 N Ф09-3371/04-АК).

Решения в пользу налогового органа также имели место в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.04.2005 N А19-1994/04-30-41-Ф02-1763/05-С1, Постановлении ФАС Московского округа от 23.01.2003 N КА-А41/9163-02.

Таким образом, в настоящее время отсутствует однозначная правовая позиция относительно правомерности привлечения к ответственности по ст. 120 НК РФ за неведение

регистров учета счетов-фактур или наличие в них ошибок. Предугадать решение суда по данному вопросу довольно сложно.

Внимание! Налоговая декларация не является документом бухгалтерской отчетности, и ошибки и неточности, допущенные в ней, не могут квалифицироваться как налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 120 НК РФ. Такой вывод подтверждает судебная практика.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов.

По результатам проведения камеральной налоговой проверки налоговым органом было вынесено решение, которым ответчик привлечен к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, выразившееся в неправильном отражении в налоговой отчетности хозяйственных операций.

В связи с тем что налогоплательщиком штраф в добровольном порядке не уплачен, налоговый орган обратился в суд.

Позиция суда.

Судом установлено, что ошибка налогоплательщика при составлении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость заключается в том, что сумма налога на добавленную стоимость с авансов отражена в строке 5 налоговой декларации "Суммы, связанные с расчетами по оплате налогооблагаемых товаров (работ, услуг)", тогда как должна быть отражена в строке 17 "Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за данный налоговый период по товарам, применение налоговой ставки 0% по которым не подтверждено".

При вынесении решения налоговый орган указал, что тем самым налогоплательщик нарушил Приказ Минфина России от 03.03.2005 N 31н "Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и порядков их заполнения".

По мнению налогового органа, в действиях налогоплательщика имеется состав налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 120 НК РФ, так как неправильное отражение в налоговой декларации хозяйственной операции является грубым нарушением правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Между тем п. 1 ст. 120 НК РФ предусматривает налоговую ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Однако налоговая декларация не является документом бухгалтерской отчетности. Согласно ст. 2, 13 Закона Российской Федерации от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон N 129-ФЗ) бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, которая состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами, аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту, пояснительной записки.

При таких обстоятельствах у налогового органа оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 120 НК РФ не имелось.

(Постановление ФАС Поволжского округа от 03.03.2006 N A12-23978/05-C51).

Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 23.03.2006 N A42-3219/2005-23.

3. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

Данное нарушение - также одно из тех, которые наиболее часто выявляются в рамках налоговых проверок. Ответственность за данное нарушение предусмотрена нормами ст. 122 НК РФ.

Если налогоплательщик не уплатил или не полностью уплатил налог (сбор) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), то это обернется штрафом в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога (сбора); если при этом действия были умышленными, то штраф будет исчисляться в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога (сбора).

Минфин России в Письме от 29.09.2005 N 03-02-07/1-251 обратил внимание на то, что в п. 42 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 указано, что при применении ст. 122 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что "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). В связи с этим, 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.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ.

Пунктом 4 ст. 81 НК РФ установлено, что в случае подачи налогоплательщиком заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда он узнал 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, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени, а также при представлении уточненной декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Минфин России указывает, что в случае если на момент подачи в налоговый орган заявления о внесении изменений в налоговую декларацию имелась переплата по тому же налогу и налогоплательщиком подано заявление в этот налоговый орган о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки, возникшей за предыдущий налоговый период, на основании п. 5 ст. 78 НК РФ, а также если эта переплата перекрывает или равна сумме недоимки, то оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, не имеется.

Аналогичная позиция высказана Минфином России и в Письме от 16.08.2005 N 03-02-07/1-221.

Внимание! Сам по себе факт неуплаты налога в установленный срок не является достаточным условием для применения ответственности по ст. 122 НК РФ, если налоговый орган не доказал вину налогоплательщика, которая является обязательным элементом состава налогового правонарушения (ст. 106 НК РФ). Такой вывод подтверждается судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Поволжского округа от 30.03.2006 N A12-29806/05-С51, ФАС Дальневосточного округа от 06.04.2006 N Ф03-А04/06-2/738).

Внимание! Неверное указание кода бюджетной классификации (КБК), как и неверное указание статуса лица, осуществляющего платеж, не приводит к задолженности налогоплательщика перед бюджетом, так как платеж можно идентифицировать по "косвенным" данным, а налоговый орган может самостоятельно относить поступившие денежные средства при невозможности однозначно определить платеж. Следовательно, не образуется состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ. Такие выводы подтверждает судебная практика (см., например, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.05.2006 N А74-4342/05-Ф02-2461/06-С1, Постановление ФАС Центрального округа от 11.01.2006 N А09-8092/05-31, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2006 N Ф04-9420/2005, от 30.05.2005 N Ф04-2834/2005(11153-А75-31)).

Официальная позиция. Как было отмечено в комментарии к ст. 120 НК РФ, нарушения, предусмотренные п. 3 ст. 120 НК РФ и ст. 122 НК РФ, очень похожи. Нередко налоговые инспекции пытаются привлечь налогоплательщика за одно и то же нарушение одновременно по двум этим статьям. Такие действия неправомерны. КС РФ в своем Определении от 18.01.2001 N 6-О пришел к выводу, что такие действия не соответствуют закону, так как никто не может быть привлечен дважды за одно и то же нарушение.

Пленум ВАС РФ в п. 26 Постановления от 28.02.2001 N 5 разъяснил, что при применении положений НК РФ, предусматривающих освобождение налогоплательщика от ответственности в случае самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном указанными нормами порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок (уточненная декларация), судам необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ.

Внимание! На практике бывают случаи, когда налогоплательщик уплатил сумму налога по уточненной декларации, а пеню - не уплатил. Единого мнения по вопросу правомерности применения ответственности нет. Так, одни специалисты считают, что штрафные санкции правомерны, другие - что штраф может быть наложен только за неуплату сумм налога, а не пеней. Нет единого мнения по этому вопросу и в арбитражной практике.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговым органом проведена камеральная проверка представленной налогоплательщиком уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость и установлена неуплата пеней. Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности.

Позиция суда.

В ст. 122 НК РФ предусмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату налогоплательщиком сумм налога. Как следует из материалов дела и установлено судебными инстанциями, налогоплательщик привлечен к ответственности "за неуплату в установленный законодательством о налогах и сборах срок доначисленной суммы пеней". Однако НК РФ не предусматривает ответственности за такое деяние.

Решение налогового органа подлежит отмене.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.05.2003 по делу N А56-31662/02).

Однако ранее все тот же ФАС Северо-Западного округа пришел к противоположному выводу.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога на имущество. Это нарушение выявлено в результате камеральной проверки дополнительного (уточненного) расчета налога, представленного налогоплательщиком в налоговый орган.

Позиция суда.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет применение к налогоплательщику ответственности в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Одновременно НК РФ предусмотрена возможность освобождения налогоплательщика, совершившего указанное в этой статье нарушение, от ответственности, если он самостоятельно выявит допущенное нарушение, произведет перерасчет подлежащей уплате за конкретный налоговый (отчетный) период суммы налога, исчислит пени за просрочку уплаты доначисленной в результате выявленной ошибки суммы налога, уплатит доначисленные суммы налога и пеней в бюджет, а после этого внесет исправления в ранее представленную декларацию путем подачи дополнительной (уточненной) декларации.

Только при исполнении всех перечисленных условий в совокупности налогоплательщик может быть освобожден от ответственности за недоплату налога по первоначально поданной декларации.

Несоблюдение одного из условий является основанием для взыскания штрафа в размере 20 процентов от суммы налога, не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок по первоначально поданной декларации из-за неправильного отражения в ней сведений, связанных с исчислением налога.

Поскольку налогоплательщиком в рассматриваемом случае не соблюдено одно из условий освобождения от ответственности, указанное в п. 4 ст. 81 НК РФ: об уплате в полном объеме пеней, начисленных за просрочку внесения в бюджет подлежащей доплате по уточненной декларации суммы налога, - решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ является правомерным.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.08.2002 N А56-5078/02).

Таким образом, в случае если налогоплательщик не уплатил пенью, достаточно тяжело предугадать решение суда. Так, первая позиция нашла свое отражение в следующих решениях арбитражных судов (Постановления ФАС Московского округа от 13.10.2004 N КА-А41/9182-04, от 03.03.2004 N КА-А41/1320-04, от 02.12.2003 N КА-А40/9649-03). Вторая позиция поддерживается следующими решениями (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2004 N А56-23948/03, от 23.12.2003 N А56-21110/03, Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 10.11.2004 N Ф04-7987/2004(6118-А27-33), от 06.09.2004 N Ф04-5483/2004(А75-3542-35)).

Новая редакция. Пунктом 91 ст. 1 Закона N 137-ФЗ внесено дополнение в ст. 122 НК РФ, а именно: ответственность по ст. 122 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) наступает теперь и за неуплату или неполную уплату сумм сбора.

4. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

В соответствии с п. 10 ст. 88 НК РФ правила НК РФ, регулирующие камеральные налоговые проверки, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Согласно п. 17 ст. 89 НК РФ правила, регулирующие выездные налоговые проверки, применяются также при проведении выездных налоговых проверок плательщиков сборов и налоговых агентов.

Исходя из этого важным представляется рассмотреть вопрос о нарушениях, установленных в процессе налоговой проверки не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов.

Если налогоплательщик является налоговым агентом и не удержал и (или) не перечислил налог, то он понесет ответственность в соответствии со ст. 123 НК РФ. Так, неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

В соответствии с п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Обязанности налогового агента установлены в следующих случаях.

По налогу на добавленную стоимость:

- при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога. При этом налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) (п. 1 - 2 ст. 161 НК РФ);

- при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества (п. 3 ст. 161 НК РФ);

- при реализации на территории Российской Федерации конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству. В этом случае налоговыми агентами признаются органы, организации или индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять реализацию указанного имущества (п. 4 ст. 161 НК РФ);

- при реализации на территории Российской Федерации товаров иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами (п. 5 ст. 161 НК РФ);

- в случае если в течение десяти лет с момента регистрации судна в Российском международном реестре судов оно исключено из указанного реестра, кроме исключения вследствие признания судна погибшим, пропавшим без вести, конструктивно погибшим, утратившим качества судна в результате перестройки или любых других изменений, или если в течение 45 дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, налоговая база определяется налоговым агентом как стоимость, по которой это судно было реализовано заказчику, с учетом налога. При этом налоговым агентом является лицо, в собственности которого находится судно на момент исключения его из Российского международного реестра судов, если судно исключено из указанного реестра, или, если в течение 45 дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, лицо, в собственности которого находится судно по истечении 45 дней с момента такого перехода права собственности (п. 6 ст. 161 НК РФ).

По налогу на доходы физических лиц.

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, источником которых является налоговый агент (п. 1 ст. 226 НК РФ).

По налогу на прибыль.

Российские организации при выплате доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Официальная позиция. КС РФ в Определении от 02.10.2003 N 384-О определил, что ответственность, установленная ст. 123 НК РФ, применяется независимо от того, была или не была соответствующая сумма удержана налоговым агентом у налогоплательщика.

В п. 10 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 разъяснено, что в том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ, согласно которому налоговый агент обязан письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах.

Как разъяснил Пленум ВАС РФ в п. 44 Постановления от 28.02.2001 N 5, необходимо учитывать, что правонарушение, ответственность за совершение которого предусмотрена ст. 123 НК РФ, может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. При этом взыскание штрафа за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика.

Судебная практика. Вышеизложенные выводы подтверждаются и судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2006 N Ф04-2707/2006(22487-А27-15)).

На налогового агента возложена обязанность по удержанию и перечислению налога, а не обязанность по уплате его. Что касается начисления пеней за несвоевременное перечисление налоговым агентом налога, суд указывает, что пени могут начисляться лишь при условии, что налоговым агентом налог был удержан и не перечислен в установленный срок в бюджет, причем начисление пеней допускается лишь с момента удержания налоговым агентом налога.

Это подтверждается Постановлениями ФАС Поволжского округа от 14.02.2006 N А12-19267/05-С10, ФАС Западно-Сибирского округа от 26.01.2006 N Ф04-10081/2005, ФАС Волго-Вятского округа от 05.05.2006 N А31-2760/2005-10, от 07.09.2005 N А11-1253/2005-К2-18/76, от 11.01.2005 N А28-10156/2004-396/26, ФАС Западно-Сибирского округа от 22.11.2004 N Ф04-8094/2004(6329-А27-29), ФАС Поволжского округа от 21.09.2005 N А06-425У/4-13/05.

Внимание! Ответственность налогового агента по ст. 123 НК РФ наступает за невыполнение обязанности по перечислению налогов. Под неисполнением обязанности понимается невыполнение возложенной обязанности в полном объеме.

Под несвоевременным исполнением обязанности понимается ее исполнение с нарушением установленного срока.

Таким образом, понятия "неисполнение обязанности" и "несвоевременное исполнение обязанности" не являются идентичными. Следовательно, несвоевременное перечисление налоговым агентом удержанных налогов в бюджет нельзя расценивать как неисполнение обязанности по перечислению налогов. Ответственность же по ст. 123 НК РФ установлена только за неисполнение указанной обязанности.

Судебная практика. Нормы законодательства о налогах и сборах расширительному толкованию не подлежат, поэтому диспозицию данной статьи недопустимо распространять на случаи несвоевременного перечисления суммы налога. К таким выводам приходит судебная практика (см., например, Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2006 N КА-А40/402-06, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23.01.2006 N Ф08-6577/2005-2585А).

Кроме того, в Постановлении ФАС Центрального округа от 11.05.2006 N А35-13101/05-С8 суд указал, что ответственность по ст. 123 НК РФ наступает за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, а несвоевременное перечисление влечет начисление пени, а не применение налоговых санкций.

5. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

Об ответственности за данный вид налогового правонарушения было рассказано в гл. III настоящего Пособия.

6. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

Об ответственности за данный вид налогового правонарушения было рассказано в гл. III настоящего Пособия.

7. Ответственность свидетеля

Нарушения, затрагивающие свидетелей, рассматриваются в настоящем Пособии ввиду того, что в соответствии со ст. 90 НК РФ налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля имеют право вызвать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Налоговые проверки на основании п. 1 ст. 82 НК РФ являются формами налогового контроля.

Кроме упомянутого, ст. 90 НК РФ также устанавливает, что в вышеприведенном случае физическое лицо не может отказаться от такого вызова без уважительных на то причин.

При этом под уважительными причинами, как правило, понимаются: болезнь, препятствующая явке; необходимость ухода за больным членом семьи и т.д.

Согласно ст. 128 НК РФ неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет взимание штрафа в размере тысячи рублей.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взимание штрафа в размере трех тысяч рублей.

8. Ответственность эксперта, переводчика или специалиста

Исходя из установленных нормами п. 6 ст. 101 НК РФ положений в рамках рассмотрения вопроса налоговых проверок необходимо затронуть рассмотрение и ответственности, предусмотренной ст. 129 НК РФ за отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или заведомо ложного перевода.

Итак, для участия в мероприятиях налогового контроля могут привлекаться эксперты, переводчики и специалисты.

Эксперты - организации или физические лица, обладающие необходимыми специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле (п. 1 ст. 95 НК РФ).

Специалист - лицо, обладающее специальными знаниями и навыками и не заинтересованное в исходе дела (п. 1 ст. 96 НК РФ).

Переводчик - не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, либо понимающее знаки глухого или немого физического лица (п. 2 ст. 97 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 129 НК РФ отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб.

Согласно п. 2 ст. 129 НК РФ дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере одной тысячи рублей.

Статьей 95 НК РФ предусмотрено, что эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные материалы являются недостаточными или если у него не хватает необходимых знаний для проведения экспертизы.

Других законных причин отказа эксперта, а также переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки НК РФ не предусмотрено.

Глава VI. ИСПОЛНЕНИЕ РЕШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА О ПРИВЛЕЧЕНИИ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ ИЛИ РЕШЕНИЯ ОБ ОТКАЗЕ В ПРИВЛЕЧЕНИИ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ, ВЫЯВЛЕННОГО В ХОДЕ КАМЕРАЛЬНОЙ ИЛИ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ. ДАВНОСТЬ ВЗЫСКАНИЯ ШТРАФОВ

1. Исполнение решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выявленного в ходе камеральной или выездной налоговой проверки

Пунктом 76 ст. 1 Закона N 137-ФЗ гл. 14 НК РФ дополнена ст. 101.3, устанавливающей порядок исполнения решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Введение данной статьи в НК РФ Законом N 137-ФЗ обусловлено комплексными изменениями в НК РФ, в частности, затрагивающими процедуру обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с п. 1 ст. 101.3 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу.

Пунктом 2 ст. 101.3 НК РФ установлено, что обращение соответствующего решения к исполнению возлагается на налоговый орган, вынесший это решение. В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в налоговый орган, вынесший первоначальное решение, в течение трех дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

Согласно п. 3 ст. 101.3 НК РФ на основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется в установленном ст. 69 НК РФ порядке требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа в случае привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение.

В соответствии с п. 1 ст. 69 НК РФ требованием об уплате налога признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В соответствии с п. 2 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки.

Официальная позиция. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 29.03.2005 N 13592/04 указал, что выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера и перечисление денежных средств во исполнение решения налогового органа не может рассматриваться как добровольное исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате налога и сбора.

Следовательно, перечисление налогоплательщиком денежных средств в уплату доначисленного решением налогового органа налога носит характер взыскания налоговым органом недоимки.

Взыскание налога - длящийся процесс. На первом этапе налоговым органом направляется налогоплательщику требование об уплате налога с предложением в установленный срок уплатить доначисленную сумму. На втором этапе налоговым органом применяются принудительные меры взыскания, предусмотренные ст. ст. 46 и 47 НК РФ.

Таким образом, направление требования об уплате налога является составной частью процедуры принудительного исполнения обязанности по уплате налога для организации.

Согласно ст. 71 НК РФ в случае, если обязанность налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов по уплате налога и сбора изменилась после направления требования об уплате налога и сбора, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

В соответствии с п. 3 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с п. 4 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога должно содержать сведения:

- о сумме задолженности по налогу;
- о размере пеней, начисленных на момент направления требования;
- о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах;
- о сроке исполнения требования;
- о мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком;
- подробные данные об основаниях взимания налога;
- ссылку на положения законодательства о налогах и сборах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты получения указанного требования, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании.

Внимание! Зачастую налогоплательщики пытаются оспорить обязанность по уплате налога лишь на том основании, что оно оформлено с нарушениями. Такая практика не находит поддержки в арбитражных судах, которые указывают, что требование об уплате налога и сбора не может быть признано недействительным по формальным признакам, если оно соответствует фактической обязанности налогоплательщика.

Актуальная проблема. Требование об уплате налога и сбора не может быть признано недействительным по формальным признакам, если оно соответствует фактической обязанности налогоплательщика. Такой вывод подтверждает судебная практика.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговый орган направил налогоплательщику требование об уплате налога и пени. Налогоплательщик не согласился с указанным требованием налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд.

В обоснование заявленных требований налогоплательщик сослался на несоответствие оспариваемого ненормативного акта положениям ст. 69 НК РФ, а именно на отсутствие в требовании сведений о размерах недоимки по конкретным налогам, сроков уплаты налогов, даты и периода начисления пеней. Требование получено налогоплательщиком за пределами срока его исполнения.

Позиция суда.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан уплачивать законно установленные налоги.

Пунктом 3 ст. 44 НК РФ предусмотрено, что обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;

- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) в соответствии со ст. 49 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога налогоплательщик должен исполнить самостоятельно в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога, которое должно содержать сведения, указанные в п. 4 ст. 69 НК РФ.

Требование налогового органа может быть признано арбитражным судом недействительным, если оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога и пеней или если нарушения, допущенные налоговым органом при оформлении требования, являются существенными.

У налогоплательщика на момент направления требования имелись обязанность по уплате налога и задолженность по пеням.

Суд решил, что направленное налогоплательщику требование соответствует фактической обязанности заявителя по уплате налога и пеней.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.02.2005 N A56-14510/04).

Кроме того, если налогоплательщик имеет неисполненную обязанность по уплате налога, то требование, выставленное налоговым органом на этом основании, не может быть признано недействительным лишь по формальным основаниям.

Пример. Судебная практика.

Суть дела.

Налоговый орган направил в адрес налогоплательщика требование об уплате налога.

Налогоплательщик в добровольном порядке суммы налога, указанные в требовании, не уплатил, в связи с чем налоговый орган в порядке ст. 46 НК РФ вынес решение о взыскании налогов и пеней за счет денежных средств налогоплательщика, находящихся на счетах в банках.

Налогоплательщик не согласился с названным требованием и решением налогового органа и обратился в арбитражный суд с заявлением о признании данных ненормативных актов недействительными.

Позиция суда.

Согласно п. 1 ст. 69 НК РФ требованием об уплате налога признается письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Пунктом 3 ст. 44 НК РФ установлен перечень оснований, при наличии которых обязанность по уплате налога прекращается. То есть, если суд признал требование налогового органа об уплате налога и сбора, это не будет являться основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по уплате налога.

Суд решил, что признание требования об уплате налога и сбора недействительным по формальным основаниям, то есть незначительным нарушениям требований, установленных гл. 10 НК РФ, не влечет правовых последствий, таких как прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налога и (или) сбора.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.02.2005 N A56-14510/04).

Кроме того, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 26.04.2006 N A79-7258/2005 суд пришел к выводу, что требование об уплате налога и сбора может быть признано недействительным, если оно не соответствует фактической обязанности налогоплательщика по уплате налога и пеней или если нарушения, допущенные налоговым органом при оформлении требования, являются существенными.

Аналогичные выводы отражены в Постановлении ФАС Московского округа от 20.12.2002 N КА-А40/8183-02, Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 26.11.2004 N A26-4709/04-28, от 26.12.2003 N A52/1847/2003/2, Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 17.04.2006 N A79-7253/2005.

В соответствии с п. 5 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога направляется налогоплательщику налоговым органом, в котором налогоплательщик состоит на учете. Форма требования утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Формы требования об уплате налога утверждены Приказом ФНС России от 01.12.2006 N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным

платежам в бюджетную систему Российской Федерации" (взамен ранее действовавших форм требования об уплате налога, утвержденных Приказом МНС России от 29.08.2002 N БГ-3-29/465 "О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности").

В соответствии с п. 6 ст. 69 НК РФ требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования.

Если указанными способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Официальная позиция. Как разъяснил Пленум ВАС РФ в п. 18 Постановления от 28.02.2001 N 5, при рассмотрении споров судам необходимо исходить из того, что в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

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.

Президиум ВАС РФ в п. 6 Информационного письма от 17.03.2003 N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ" указал на то, что пропуск налоговым органом срока направления требования об уплате налога, установленного ст. 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней.

Кроме того, Президиум ВАС РФ в п. 14 Информационного письма от 11.08.2004 N 79 "Обзор практики разрешения споров, связанных с применением законодательства об обязательном пенсионном страховании" указал, что при определении срока направления требования о взыскании сумм недоимок по страховым взносам и срока обращения в суд с таким требованием применяются положения ст. ст. 48 и 70 НК РФ.

2. Давность взыскания штрафов как меры ответственности за совершение налогового правонарушения, выявленного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

Сроки давности взыскания налоговых санкций за совершение налогового правонарушения, выявленного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, установлены ст. 115 НК РФ, действующей с 01.01.2007 в новой редакции.

Напомним, что редакция п. 1 ст. 115 НК РФ, действовавшая до вступления в силу Закона N 137-ФЗ, устанавливала, что налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

В п. 37 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" указано, что срок, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ в отношении иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

В Постановлении КС РФ от 14.07.2005 N 9-П применительно к ст. 115 НК РФ указано, что в случаях, когда акта налоговой проверки не требовалось, начало течения шестимесячного срока давности для обращения в суд о взыскании налоговой санкции связывалось с выносимым по материалам проверки решением руководителя налогового органа <*>.

<*> С 01.01.2007 данная проблема была снята введением обязательности составления акта налоговой проверки.

Так, согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и в сроки, которые предусмотрены ст. ст. 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и в сроки, которые предусмотрены ст. 48 НК РФ.

Напомним, что п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается

недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Пунктом 10 ст. 46 НК РФ установлено, что положения ст. 46 НК РФ применяются также при взыскании сбора и штрафов в случаях, предусмотренных НК РФ.

А согласно п. 2 ст. 48 НК РФ исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Согласно п. 10 ст. 48 НК РФ положения ст. 48 НК РФ применяются также при взыскании пеней за несвоевременную уплату налога, сбора и штрафов.

Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных пп. 1 - 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа.

В ранее действовавшей редакции срок обращения в суд с иском о взыскании налоговой санкции являлся пресекательным, т.е. не подлежащим восстановлению, и в случае его пропуска суд отказывал в удовлетворении требований налогового органа. Такой вывод подтверждался п. 20 Постановления совместного Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ" и судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.05.2005 N Ф04-3225/2005(11632-А45-37)).

Теперь же в соответствии с п. 2 ст. 115 НК РФ (в ред. Закона N 137-ФЗ) пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

Напомним, что согласно п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

- с организации, которой открыт лицевой счет (пп. 1 п. 2 ст. 45 НК РФ);

- в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) (пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ);

- с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика (пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение N 1 <*>

Доверенность

на представление в налоговые органы бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций

город Москва, девятое декабря две тысячи шестого года

ООО "Ромашка" в лице генерального директора Иванова Ивана Ивановича, действующего на основании Устава, доверяет главному бухгалтеру ООО "Ромашка" Васиной Татьяне

ООО "Ромашка"

действия от имени -----, предоставляемые стороне в гражданском процессе, в том числе право подписи искового заявления, предъявления его в суд, передачи спора на рассмотрение третейского суда, предъявления встречного иска, полностью или частично отказываться от исковых требований, уменьшать их размер, признавать иск, изменять предмет или основание иска, заключать мировое соглашение, обжаловать судебные постановления, в том числе определения, решения, обжаловать действия судебного пристава-исполнителя, предъявлять и отзывать исполнительный лист и другие документы, получать присужденное имущество или деньги.

без

Доверенность выдана --- права передоверия и действительна по первое сентября две тысячи восьмого года.

П.П. Петров

09 марта 6

"--" ----- 200- г. настоящая доверенность удостоверена мной, Васильевым Корнеем Ивановичем г. Москвы

-----, нотариусом -----
начальником юридического отдела ООО

Доверенность подписана -----
"Ромашка" Петровым Петром Петровичем

----- в моем присутствии. Личность установлена, дееспособность проверена.

Текст доверенности прочитан нотариусом вслух.

1-587

Зарегистрировано в реестре за N -----
200

М.П. Взыскано по тарифу: --- руб. с сост. проекта

Нотариус: -----

<*> В тексте доверенности на ведение дела в судах необходимо указывать, что представитель вправе вести дела организации в суде (арбитражном суде) и совершать процессуальные действия.

Тем не менее некоторые полномочия требуют конкретного указания в доверенности (см. ст. 54 ГПК РФ и п. 2 ст. 62 АПК РФ), например, подписание искового заявления, отказ от иска или заключение мирового соглашения. Кроме того, АПК РФ установлено, что организацию в суде могут представлять либо адвокаты, либо штатные работники. Другие лица представителями в суде быть не могут. Исходя из этого в доверенности надо указать, что данный представитель является штатным работником, со ссылкой на должность.

Доверенность на ведение дела в суде можно удостоверить нотариально.

Приложение N 2

ООО "Ромашка", ИНН 5064000002
наименование организации

(Ф.И.О. индивидуального

предпринимателя), ИНН

Требование
о представлении документов

В соответствии со ст. 93 части первой Налогового кодекса

Проверка начата -----, окончена -----

Старший государственный налоговый инспектор,
советник налоговой службы II ранга
(должность, классный чин проверяющего)

Инспекции ФНС России

по г. Москве N 22
(наименование налогового

органа)

Петрова Петрова А.А.
(подпись) (фамилия, имя, отчество)

Государственный налоговый инспектор,
советник налоговой службы III ранга
(должность, классный чин проверяющего)

Инспекции ФНС России

по г. Москве N 22
(наименование налогового

органа)

Ковалев Ковалев И.И.
(подпись) (фамилия, имя, отчество)

<*> В случае проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки организации-налогоплательщика с одновременной проверкой ее филиалов(а) и (или) представительств(а) делается запись:

"Настоящая проверка проведена с одновременной проверкой следующих филиалов (представительств) организации: (наименования филиалов (представительств))"

Приложение N 4

Акт N 03-07/21
выездной налоговой проверки
общества с ограниченной ответственностью "Ромашка"
(ООО "Ромашка"), ИНН 5064000002, КПП 506401001
(полное и сокращенное наименование организации)

(филиала или представительства организации),

ИНН/код причины постановки на учет

(Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН))

г. Москва

(наименование населенного пункта)

"15" апреля 2007
----- г.
(дата)

Нами, старшим государственным налоговым инспектором,
советником налоговой службы II ранга Петровой А.А. и

государственным налоговым инспектором, советником налоговой службы

III ранга Ковалевым И.И., руководителем

Инспекции ФНС России по г. Москве N 22 на основании решения -----
----- от 15 февраля 2007 г. N -----

----- проведена выездная налоговая проверка ----- по
 вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты
 налога на добавленную
 (удержания, перечисления) налогов и сборов: -----
 стоимость с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.
 ----- за период -----

Проверка проведена в соответствии с Налоговым кодексом
 Российской Федерации, иными актами законодательства о налогах и
 сборах.

1. Общие положения

территория проверяемого лица
 1.1. Место проведения проверки: -----
 по адресу: 125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62.

17 февраля 2007 г. 15 марта
 1.2. Проверка начата -----, окончена -----
 2007 г. <*>

<*> В необходимых случаях в данном подпункте также указываются
 основания и сроки приостановления выездной (повторной выездной)
 налоговой проверки, а также основания и сроки продления ее срока.

1.3. Должностными лицами (руководитель, главный бухгалтер либо
 лица, исполняющие их обязанности) организации (филиала или
 представительства) в проверяемом периоде являлись:

Генеральный директор (наименование должности)	Иванов И.И. (фамилия, имя, отчество)
-----	-----
Главный бухгалтер (наименование должности)	Васина Т.Н. (фамилия, имя, отчество)
-----	-----

1.4. Место нахождения организации (филиала, представительства,
 иного обособленного подразделения) или место жительства
 125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62 <*>
 физического лица: -----

<*> В случае осуществления деятельности не по месту
 государственной регистрации организации, филиала,
 представительства, иного обособленного подразделения или месту
 жительства индивидуального предпринимателя указывается место
 осуществления деятельности.

серии АГ N 137463
 1.5. ООО "Ромашка" имеет лицензию -----
 регистрационный N ГСМ-44-000437 от 30 января 2006 г.
 ----- на
 перевозки грузов в международном сообщении на
 осуществление -----
 коммерческой основе (СНГ), срок действия - с 30 января 2002 г. по
 29 июня 2007 г.

(филиал,
 1.6. Фактически за проверяемый период организация -----
 представительство (индивидуальный предприниматель)
 ----- осуществляла:
 производство продукции производственно-технического назначения и

 торговую деятельность <*>.

<*> Здесь, кроме того, указываются виды деятельности, фактически осуществленной проверяемым лицом, которая запрещена законодательством, а также виды деятельности, на которые у проверяемого лица отсутствует лицензия.

1.7. Настоящая выездная (повторная выездная) налоговая сплошным представленным проверка проведена ----- методом проверки: ----- первичных бухгалтерских документов, ведомостей аналитического и ----- синтетического учета, главной и кассовой книг, книг покупок и ----- продаж, счетов-фактур, расчетов, деклараций, приказов, ----- хозяйственных договоров за 2006 г.

2. Настоящей проверкой установлено следующее

2.1. В июне 2006 г. сотрудник ООО "Ромашка" Романов Игорь Алексеевич, работающий по трудовому договору N 129 от 14.02.2004, находился в служебной командировке. По возвращении Романова И.А. из командировки ему был оплачен счет на проживание в гостинице по форме N 3-Г, а суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, ООО "Ромашка" были предъявлены к вычету.

Тем не менее, в нарушение п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации, в июне 2006 г. ООО "Ромашка" приняло суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб. к налоговому вычету.

Указанный пункт предусматривает, что "налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ".

При этом в соответствии с п. 1 ст. 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, сумма ----- налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет за июнь 2006 г., занижена на 18 000 руб.

2.2. Других нарушений в порядке исчисления и уплаты ----- налога на добавленную стоимость ----- во время проверки не обнаружено.

3. Выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений

3.1. Всего по результатам настоящей проверки установлено:
налога на добавленную стоимость 18 000
3.1.1. Неуплата ----- в сумме -----
руб. июнь 2006 г. 18 000 руб.
-----, в том числе за ----- в сумме -----

18 апреля 2007 г.
(дата)

Иванов
(подпись)

Приложение N 5

Руководителю ИФНС России по г. Москве N 22

Андрееву А.А.

от ООО "Ромашка", ИНН 5064000002,

юридический адрес:

125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62

Возражения по акту выездной налоговой проверки от 15 апреля 2007 г. N 05-07/21

Мы не согласны с выводами, изложенными в п. 2.1 акта, о необоснованности принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

В своем акте проверяющие ссылаются на то, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, а счет-фактура на оплату проживания Романова И.А. в гостинице во время служебной командировки не представлен. Между тем в соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, предъявлены к вычету правомерно.

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

В соответствии с п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Как следует из Письма Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности.

Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121 "Об утверждении форм документов строгой отчетности" (далее - Приказ N 121) утверждены формы документов строгой отчетности, которые могут использоваться гостиничными хозяйствами при расчетах с населением для учета наличных денежных средств.

При этом Приказом N 121 утверждена форма N 3-Г "Счет", которая заполняется при оформлении оплаты за проживание в гостинице и является бланком строгой отчетности.

Как указал Минфин России, утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации,

занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации. Применение бланков строгой отчетности, утвержденных Приказом N 121, в сфере гостиничного хозяйства является правомерным.

Исходя из сказанного суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности. Представленный Романовым счет по форме N 3-Г соответствует требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности, следовательно, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур ООО "Ромашка" считаются выполненными.

В связи с вышеизложенным ООО "Ромашка" имело полное право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

По другим пунктам акта замечаний нет.

Приложения:

Счет по форме N 3-Г за проживание в гостинице "Рояль" от 17.06.2006 N 287.

Генеральный директор ООО "Ромашка" (наименование должности) -----	Иванов	Иванов И.И. (фамилия, имя, отчество) -----
--	--------	--

Главный бухгалтер ООО "Ромашка" (наименование должности) -----	Васина	Васина Т.Н. (фамилия, имя, отчество) -----
---	--------	--

Печать ООО "Ромашка"
25 апреля 2007 г.

Приложение N 6

Решение N 07-21
о проведении выездной налоговой проверки

г. Москва

(наименование населенного пункта)

"15" февраля 2007
-- ----- г.
(дата)

На основании ст. 89 части первой Налогового кодекса Российской Федерации руководитель (заместитель руководителя) Инспекции ФНС России по г. Москве N 22, советник налоговой службы I ранга Андреев А.А.

решил:

1. Назначить проверку общества с ограниченной ответственностью "Ромашка", ИНН 5064000002, КПП 506401001 по правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость за период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г. <*>

2. Поручить проведение проверки старшему государственному налоговому инспектору, советнику налоговой службы II ранга Петровой А.А. и государственному налоговому инспектору, советнику налоговой службы III ранга Ковалеву И.И.

Руководитель
(должность)

Инспекции ФНС России
по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

советник налоговой службы I ранга (классный чин) -----	Андреев	Андреев А.А.
--	---------	--------------

С решением о проведении выездной налоговой проверки
ознакомлен:

генеральный директор ООО "Ромашка" Иванов Иван
Иванович.

17 февраля 2007 г. Иванов
(дата) (подпись)

<*> Здесь указывается основание проведения выездной налоговой проверки в соответствии со ст. 89 НК РФ, в случае проведения повторной выездной налоговой проверки: "в соответствии с пп. 1 п. 10 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации в порядке контроля вышестоящим налоговым органом за деятельностью _____ (указывается наименование налогового органа, проводившего проверку)" или "в соответствии с пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ 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".

Приложение N 7

Распоряжение
от 20 февраля 2007 г. N 65

Инспекции ФНС России по г. Москве N 22 о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке общества с ограниченной ответственностью "Ромашка", ИНН 5064000002, КПП 506401001.

Для проведения инвентаризации назначается инвентаризационная комиссия в составе:

1. Председатель комиссии: старший государственный налоговый инспектор, советник налоговой службы II ранга Петрова А.А.

2. Члены комиссии: государственный налоговый инспектор, советник налоговой службы III ранга Иванов И.И.

3. Инвентаризации подлежат: товары и иные производственные запасы на складе по адресу: 125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62.

К инвентаризации приступить 21 февраля 2007 г. и окончить 5 марта 2007 г.

Причина инвентаризации: пропуски в первичных документах.

Руководитель
(должность)

Инспекции ФНС России
по г. Москве N 22

(наименование налогового органа)

советник налоговой службы I ранга
(классный чин)

Андреев Андреев А.А.

ИФНС России по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

Руководителю общества
с ограниченной
ответственностью
"Ромашка"

(Ф.И.О. налогоплательщика

(плательщика сборов) -

физического лица,

не являющегося индивидуальным

предпринимателем)

127570, г. Москва, ул. Речная, д. 3, к. 1
(адрес налогового органа)

ИНН 5064000002,
КПП 506401001
(ИНН и адрес

налогоплательщика (плательщика

сборов) - физического лица,

не являющегося индивидуальным

предпринимателем)

Приложение N 8

40

Требование N --
об уплате налога, сбора, пени, штрафа
по состоянию на "15" марта 2007 г.

ИФНС России по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

ставит в известность общество с ограниченной ответственностью
"Ромашка",

(полное наименование (Ф.И.О.) налогоплательщика (плательщика

ИНН 5064000002, КПП 506401001, находящееся по адресу:
125200, г. Москва,

сборов) - организации, индивидуального предпринимателя

или налогового агента -

ул. Юных Ленинцев, д. 62,
организации, индивидуального предпринимателя, ИНН/КПП, адрес)

о том, что за вашей организацией (Вами) числится (выявлена) задолженность по налогам, сборам, пеням, штрафам. На основании действующего в Российской Федерации законодательства о налогах и сборах ваша организация (Вы) обязана уплатить:

N	Наименование налога (сбора)	Установленный законодательством о налогах и сборах срок уплаты налога (сбора)	Недоимка, руб. <*>	Пени, руб.	Штрафы, руб.	Код бюджетной классификации	O
1.	Налог на добавленную стоимость	20-е числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не	18 000	3 425	3 600	000 1 03 01000 01 0000 110	0

		предусмотрено гл. 21 НК РФ					
	Итого	X	18 000	3 425	3 600	X	X

 <*> При формировании требования только об уплате соответствующих сумм пеней данное поле заполняется справочно с указанием суммы недоимки (в том числе погашенной), на которую начислены указанные пени.

Справочно:

По состоянию на "15" марта 2007 г. за вашей организацией (Вами) числится общая задолженность в сумме 25 025 руб., в том числе по налогам (сборам) 25 025 руб.

ИФНС России по г. Москве N 22
 (наименование налогового органа)

 предлагает числящуюся за ООО "Ромашка"
 (наименование (Ф.И.О.) налогоплательщика (плательщика

 сборов) - организации, индивидуального предпринимателя

 или налогового агента -

 организации, индивидуального предпринимателя)

 задолженность погасить.

Оборотная сторона

Основания взимания налогов (сборов):
 Решение ИФНС по г. Москве N 22 от 24 апреля 2007 г. N 34
 (указать подробные данные об основаниях взимания налогов

 (сборов), пеней, штрафов,

 норму законодательства Российской Федерации о налогах и сборах,

 устанавливающую

 обязанность налогоплательщика (плательщика сборов) -

 физического лица,

 не являющегося индивидуальным предпринимателем, уплатить

 налог, сбор, пени, штрафы;

 реквизиты решения налогового органа, вынесенного по результатам

 налоговой проверки)

При наличии разногласий в части начисления (исчисления) соответствующих сумм пеней предлагаем провести сверку расчетов начисленных пеней до наступления срока уплаты, указанного в требовании.

В случае если настоящее требование будет оставлено без исполнения, в срок до

"10" мая 2007 г.

ИФНС России по г. Москве N 22
 (наименование налогового органа)

примет все предусмотренные законодательством о налогах и сборах (ст. 48 Налогового кодекса Российской Федерации) меры взыскания в судебном порядке налогов (сборов) и других обязательных платежей.

<*> В связи с тем что обязанность
(Ф.И.О. налогоплательщика (плательщика сборов) - физического

лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем)

по уплате налога, сбора, пени, штрафа изменилась после направления требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа от "___" _____ 200__ г. N _____, требование от "___" _____ 200__ г. N _____ отзывается.

<*> Данная часть заполняется в случае направления налогоплательщику (плательщику сборов) - физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем, уточненного требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа.

Руководитель
(должность)

Инспекции ФНС России
по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

советник налоговой службы I ранга Андреев Андреев А.А.
(классный чин)

М.П. "30" апреля 2007 г.

Исполнитель Козаков О.Г. Телефон (485) 555-66-00
(Ф.И.О.)

Получено
Иванов

генеральный директор 10 мая 2007 г.
ООО "Ромашка" Иванов И.И.
(подпись налогоплательщика (дата получения)

(плательщика сборов) - физического

лица, индивидуального предпринимателя

или не являющегося индивидуальным

предпринимателем, законного

или уполномоченного представителя)

Приложение N 9

Руководителю Инспекции ФНС России

по г. Москве N 22

Андрееву А.А.

от ООО "Ромашка", ИНН 5064000002,

юридический адрес:

125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62,

свидетельство о государственной

регистрации N 5011365471 выдано

Московской регистрационной

палатой 10 октября 2000 г.

**Апелляционная жалоба на решение о привлечении
к ответственности за совершение налогового
правонарушения**

С 17 февраля 2007 г. по 15 марта 2007 г. Инспекцией ФНС России по г. Москве N 22 (далее по тексту - ИФНС России) была проведена выездная налоговая проверка ООО "Ромашка" по вопросу правильности исчисления налога на добавленную стоимость в период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.

По результатам проверки ИФНС России составлен Акт выездной налоговой проверки от 15 апреля 2007 г. N 05-07/21 и принято Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 (далее по тексту - Решение).

Согласно Решению были дополнительно начислены налог на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в размере 3425 руб., а также применен штраф в соответствии со ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 3600 руб.

Вместе с тем мы считаем, что ряд выводов проверяющих не соответствует действующему законодательству о налогах и сборах, в связи с чем начисление налога на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в сумме 3425 руб. и штрафа в размере 3600 руб. неправомерно.

В обоснование своей позиции хотелось бы указать следующее.

Мы не согласны с выводами, изложенными в п. 2.1 акта, о необоснованности принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

В своем акте проверяющие ссылаются на то, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, а счет-фактура на оплату проживания Романова И.А. в гостинице во время служебной командировки не представлен. Между тем в соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, предъявлены к вычету правомерно.

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

В соответствии с п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Как следует из Письма Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время

командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности.

Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121 "Об утверждении форм документов строгой отчетности" (далее - Приказ N 121) утверждены формы документов строгой отчетности, которые могут использоваться гостиничными хозяйствами при расчетах с населением для учета наличных денежных средств.

При этом Приказом N 121 утверждена форма N 3-Г "Счет", которая заполняется при оформлении оплаты за проживание в гостинице и является бланком строгой отчетности.

Как указал Минфин России, утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации. Применение бланков строгой отчетности, утвержденных Приказом N 121, в сфере гостиничного хозяйства является правомерным.

Исходя из сказанного суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности. Представленный Романовым счет по форме N 3-Г соответствует требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности, следовательно, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур ООО "Ромашка" считаются выполненными.

В связи с вышеизложенным ООО "Ромашка" имело полное право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

Кроме того, в заключение хотелось бы отметить, что при вынесении решения ИФНС России не были соблюдены требования налогового законодательства, чем существенно нарушены права и законные интересы ООО "Ромашка", что, по нашему мнению, служит основанием для отмены обжалуемого Решения. А именно руководителем ИФНС России перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу не были выполнены обязанности, предусмотренные ст. 101 НК РФ:

1) не был установлен факт явки представителей ООО "Ромашка", приглашенных для участия в рассмотрении, а также не было выяснено, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке;

2) не было принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении данного рассмотрения;

3) решение принималось в отсутствие представителей ООО "Ромашка";

4) соответственно, не был оглашен акт налоговой проверки, а также иные материалы мероприятий налогового контроля и письменные возражения ООО "Ромашка".

На основании вышеизложенного и руководствуясь ст. ст. 101.2, 138 и 139 НК РФ, прошу Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 полностью отменить <*>.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"
(наименование должности)

Иванов

Иванов И.И.
(фамилия, имя, отчество)

Печать
ООО "Ромашка"
30 апреля 2006 г.

<*> Или "признать недействительным в части обжалуемых эпизодов".

Приложение N 10

Руководителю Управления ФНС России

по г. Москве

Егорову А.А.

от ООО "Ромашка", ИНН 5064000002,

юридический адрес:

125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62,

свидетельство о государственной

регистрации N 5011365471 выдано

Московской регистрационной

палатой 10 октября 2000 г.

Жалоба на вступившее в силу решение о привлечении
к ответственности за совершение налогового
правонарушения

С 17 февраля 2007 г. по 15 марта 2007 г. Инспекцией ФНС России по г. Москве N 22 (далее по тексту - ИФНС России) была проведена выездная налоговая проверка ООО "Ромашка" по вопросу правильности исчисления налога на добавленную стоимость в период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.

По результатам проверки ИФНС России составлен Акт выездной налоговой проверки от 15 апреля 2007 г. N 05-07/21 и принято Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 (далее по тексту - Решение).

Согласно Решению были дополнительно начислены налог на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в размере 3425 руб., а также применен штраф в соответствии со ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 3600 руб.

10 мая ООО "Ромашка" было получено требование налогового органа N 40 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на "15" марта 2007 г.

Вместе с тем мы считаем, что ряд выводов проверяющих не соответствует действующему законодательству о налогах и сборах, в связи с чем начисление налога на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в сумме 3425 руб. и штрафа в размере 3600 руб. неправомерно.

В обоснование своей позиции хотелось бы указать следующее.

Мы не согласны с выводами, изложенными в п. 2.1 акта, о необоснованности принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

В своем акте проверяющие ссылаются на то, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, а счет-фактура на оплату проживания Романова И.А. в гостинице во время служебной командировки не представлен. Между тем в соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, предъявлены к вычету правомерно.

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

В соответствии с п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Как следует из Письма Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время

командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности.

Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121 "Об утверждении форм документов строгой отчетности" (далее - Приказ N 121) утверждены формы документов строгой отчетности, которые могут использоваться гостиничными хозяйствами при расчетах с населением для учета наличных денежных средств.

При этом Приказом N 121 утверждена форма N 3-Г "Счет", которая заполняется при оформлении оплаты за проживание в гостинице и является бланком строгой отчетности.

Как указал Минфин России, утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации. Применение бланков строгой отчетности, утвержденных Приказом N 121, в сфере гостиничного хозяйства является правомерным.

Исходя из сказанного суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности. Представленный Романовым счет по форме N 3-Г соответствует требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности, следовательно, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур ООО "Ромашка" считаются выполненными.

В связи с вышеизложенным ООО "Ромашка" имело полное право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

Кроме того, в заключение хотелось бы отметить, что при вынесении Решения ИФНС России не были соблюдены требования налогового законодательства, чем существенно нарушены права и законные интересы ООО "Ромашка", что, по нашему мнению, служит основанием для отмены обжалуемого Решения. А именно руководителем ИФНС России перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу не были выполнены обязанности, предусмотренные ст. 101 НК РФ:

1) не был установлен факт явки представителей ООО "Ромашка", приглашенных для участия в рассмотрении, а также не было выяснено, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке;

2) не было принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении данного рассмотрения;

3) решение принималось в отсутствие представителей ООО "Ромашка";

4) соответственно, не был оглашен акт налоговой проверки, а также иные материалы мероприятий налогового контроля и письменные возражения ООО "Ромашка".

На основании вышеизложенного и руководствуясь ст. ст. 101.2, 138 и 139 НК РФ, прошу Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 полностью отменить <*>.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"
(наименование должности)

Иванов

Иванов И.И.
(фамилия, имя, отчество)

Печать
ООО "Ромашка"
1 июня 2006 г.

<*> Или "признать недействительным в части обжалуемых эпизодов".

Приложение N 11

В Арбитражный суд г. Москвы
Адрес: 107996, г. Москва, ул. Новая Басманная, д. 10

Заявитель: ООО "Ромашка"
Адрес: 125200, г. Москва, ул. Юных Ленинцев, д. 62
Генеральный директор: Иванов И.И.

Ответчик: Инспекция ФНС России
по г. Москве N 22
Адрес: 127570, г. Москва, ул. Речная, д. 3, к. 1
Руководитель ИФНС N 22: Андреев А.А.

Заявление
о признании Решения о привлечении налогоплательщика
к налоговой ответственности за совершение
налогового правонарушения незаконным

С 17 февраля 2007 г. по 15 марта 2007 г. Инспекцией ФНС России по г. Москве N 22 (далее по тексту - ИФНС России) была проведена выездная налоговая проверка ООО "Ромашка" по вопросу правильности исчисления налога на добавленную стоимость в период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.

По результатам проверки ИФНС России составлен Акт выездной налоговой проверки от 15 апреля 2007 г. N 05-07/21 (Приложение N 1) и принято Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 (далее по тексту - Решение) (Приложение N 2).

Согласно Решению были дополнительно начислены налог на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в размере 3425 руб., а также применен штраф в соответствии со ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 3600 руб.

10 мая ООО "Ромашка" было получено требование налогового органа N 40 об уплате налога, сбора, пени, штрафа по состоянию на "15" марта 2007 г.

Вместе с тем мы считаем, что ряд выводов проверяющих не соответствует действующему законодательству о налогах и сборах, в связи с чем начисление налога на добавленную стоимость в сумме 18 000 руб., пени в сумме 3425 руб. и штрафа в размере 3600 руб. неправомерно, не соответствует действующему законодательству о налогах и сборах и нарушает законные права и интересы налогоплательщика.

В обоснование своей позиции хотелось бы указать следующее.

Мы не согласны с выводами, изложенными в п. 2.1 акта, о необоснованности принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

В своем акте проверяющие ссылаются на то, что налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, а счет-фактура на оплату проживания Романова И.А. в гостинице во время служебной командировки не представлен. Между тем в соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, предъявлены к вычету правомерно.

Пунктом 7 ст. 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

В соответствии с п. 7 ст. 168 НК РФ при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Как следует из Письма Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности.

Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121 "Об утверждении форм документов строгой отчетности" (далее - Приказ N 121) утверждены формы документов строгой отчетности, которые могут использоваться гостиничными хозяйствами при расчетах с населением для учета наличных денежных средств.

При этом Приказом N 121 утверждена форма N 3-Г "Счет", которая заполняется при оформлении оплаты за проживание в гостинице и является бланком строгой отчетности.

Как указал Минфин России, утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации. Применение бланков строгой отчетности, утвержденных Приказом N 121, в сфере гостиничного хозяйства является правомерным.

Исходя из сказанного суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности. Представленный Романовым счет по форме N 3-Г соответствует требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности, следовательно, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур ООО "Ромашка" считаются выполненными.

В связи с вышеизложенным ООО "Ромашка" имело полное право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

Кроме того, в заключение хотелось бы отметить, что при вынесении решения ИФНС России не были соблюдены требования налогового законодательства, чем существенно нарушены права и законные интересы ООО "Ромашка", что, по нашему мнению, служит основанием для отмены обжалуемого решения. А именно руководителем ИФНС России перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу не были выполнены обязанности, предусмотренные ст. 101 НК РФ:

1) не был установлен факт явки представителей ООО "Ромашка", приглашенных для участия в рассмотрении, а также не было выяснено, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке;

2) не было принято решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении данного рассмотрения;

3) решение принималось в отсутствие представителей ООО "Ромашка";

4) соответственно, не был оглашен акт налоговой проверки, а также иные материалы мероприятий налогового контроля и письменные возражения ООО "Ромашка".

На основании вышеизложенного и руководствуясь ст. 138 НК РФ и ст. ст. 29, 197 - 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, прошу Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24 апреля 2007 г. N 34 признать незаконным.

Приложения:

1. Копия Акта выездной налоговой проверки от 15.04.2007 N 05-07/21 на 5 л. в 1 экз.

2. Копия Решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 24.04.2007 N 34 на 6 л. в 1 экз.

3. Счет по форме N 3-Г за проживание в гостинице "Рояль" от 17.06.2006 N 287.

4. Копия приказа о направлении Романова И.А. в служебную командировку от 20.05.2006 N 61-к.

5. Письмо Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9.

6. Копия возражения по акту выездной налоговой проверки от 25.04.2007.

7. Копия свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица от 10.10.2000 N 5011365471.

8. Платежное поручение об уплате суммы государственной пошлины в бюджет от 01.06.2007.

9. Почтовая квитанция об отправке копии жалобы ответчику от 01.06.2007.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"
(наименование должности)

Иванов

Иванов И.И.
(фамилия, имя, отчество)

Печать
ООО "Ромашка"
1 июня 2006 г.

Приложение N 12

Решение N --
о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора
или налогового агента
к налоговой ответственности за совершение налогового
правонарушения

г. Москва

"24" апреля 2007

(наименование населенного пункта)

----- г.

ИФНС России по

Руководитель (заместитель руководителя) -----
г. Москве N 22

(наименование налогового органа,
советник налоговой службы I ранга Андреев А.А.,

классный чин, Ф.И.О.)

от 15 апреля

рассмотрев Акт выездной налоговой проверки -----
2007 г. 05-07/21 общества с ограниченной ответственностью

N -----
"Ромашка", ИНН 5064000002, КПП 506401001,

(полное наименование проверяемой организации (филиала или
представительства организации), ИНН/код причины постановки на учет
(Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН))

а также возражения по акту выездной налоговой проверки (копия
возражения по акту выездной налоговой проверки от 25 апреля 2007
г.),

(указываются документы и материалы, представленные
налогоплательщиком)

установил: в июне 2006 г. сотрудник ООО "Ромашка" Романов
Игорь Алексеевич, работающий по трудовому договору N 129 от
14.02.2004, находился в служебной командировке. По возвращении
Романова И.А. из командировки ему был оплачен счет на проживание в
гостинице по форме N 3-Г, а суммы налога на добавленную стоимость,
уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время
командировки работника, ООО "Ромашка" были предъявлены к вычету.

Тем не менее в нарушение п. 1 ст. 172 Налогового кодекса
Российской Федерации в июне 2006 г. ООО "Ромашка" приняло суммы
налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на
наем жилого помещения во время командировки работника, в размере
18 000 руб. к налоговому вычету.

Доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой,
налогоплательщиком представлено не было.

(излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком
налогового правонарушения, как они установлены проведенной
проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают
указанные обстоятельства,

а также обстоятельства, отягчающие ответственность; оценка
представленных налогоплательщиком доказательств,
опровергающих факты, выявленные проверкой)

Руководствуясь ст. 101 части первой Налогового кодекса
Российской Федерации,

Решил:

общество с ограниченной ответственностью

1. Привлечь -----
"Ромашка":

(полное наименование проверяемой организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя))

к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной:

1 122

1.1. п. - ст. --- части первой Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату сумм налога в результате незаконного применения налогового вычета

(указывается состав налогового правонарушения)

в виде штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога - 3600 руб.;

1.2. пунктом _____ статьи _____ части первой Налогового кодекса Российской Федерации за

(указывается состав налогового правонарушения)

в виде штрафа в размере _____ - _____ тыс. руб.;

обществу с ограниченной ответственностью

2. Предложить "Ромашка":

(полное наименование проверяемой организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя))

2.1. Уплатить в срок, указанный в требовании, суммы:

а) налоговых санкций, указанные в п. 1 настоящего Решения;

б) неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов):

налога на добавленную стоимость - 18 000

----- руб.;

(указывается вид налога (сбора))

X

-

----- руб.;

(указывается вид налога (сбора))

Всего: - 18 000

----- руб.;

в) пени за несвоевременную уплату налога (сбора):

налога на добавленную стоимость - 3425

----- руб.;

(указывается вид налога (сбора))

X

-

----- руб.;

(указывается вид налога (сбора))

2.2. Уменьшить на исчисленные в завышенных размерах суммы:

X

-

----- тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) (налоговый период)

2.3. Внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Настоящее Решение может быть обжаловано в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении его прав, в Управление ФНС России по г. Москве, находящееся по адресу: 115191, г. Москва, ул. Б. Тульская, д. 15

(указывается наименование вышестоящего налогового органа)

(должность, Ф.И.О. вышестоящего должностного лица)

и его местонахождение)

и (или) в Арбитражный суд г. Москвы, находящийся по адресу: 107996, г. Москва, ул. Новая Басманная, д. 10

(указывается наименование суда, арбитражного суда

и его местонахождение)

путем подачи жалобы в письменной форме в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), искового заявления в суд, арбитражный суд.

В соответствии со ст. 139 Налогового кодекса Российской

Федерации апелляционная жалоба на не вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается в вынесший это решение налоговый орган.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Руководитель
(должность)

Инспекции ФНС России
по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

советник налоговой службы I ранга Андреев Андреев А.А.
(классный чин)

Копию решения по акту выездной налоговой проверки получил:
Генеральный директор
общества с ограниченной
ответственностью "Ромашка"
Иванов И.И. <*>

Иванов 30 апреля 2007 г.

(подпись) (дата)

<*> Должность и Ф.И.О. руководителя организации, полное наименование организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя) либо Ф.И.О. ее (его) представителя.

Приложение N 13

35

Решение N --
об отказе в привлечении налогоплательщика,
плательщика сбора или налогового агента
к ответственности за совершение налогового
правонарушения

г. Москва "24" апреля 2007

(наименование населенного пункта) (дата) г.

ИФНС России по
Руководитель (заместитель руководителя) -----
г. Москве N 22

(наименование налогового органа,
советник налоговой службы I ранга Андреев А.А.,

классный чин, Ф.И.О.)

от 15 апреля
рассмотрев Акт выездной налоговой проверки -----
2007 г. 05-07/21 общества с ограниченной ответственностью

N -----
"Ромашка", ИНН 5064000002, КПП 506401001,

(полное наименование проверяемой организации (филиала или

представительства организации), ИНН/код причины постановки на учет (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, ИНН)

а также возражения по акту выездной налоговой проверки (копия возражения по акту выездной налоговой проверки от 25 апреля 2007 г.),

(указываются документы и материалы, представленные налогоплательщиком)

установил: в июне 2006 г. сотрудник ООО "Ромашка" Романов Игорь Алексеевич, работающий по трудовому договору N 129 от 14.02.2004, находился в служебной командировке. По возвращении Романова И.А. из командировки ему был оплачен счет на проживание в гостинице по форме N 3-Г, а суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, ООО "Ромашка" были предъявлены к вычету.

Тем не менее в нарушение п. 1 ст. 172 Налогового кодекса Российской Федерации в июне 2006 г. ООО "Ромашка" приняло суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб. к налоговому вычету.

Однако из возражений, представленных ООО "Ромашка" по акту выездной налоговой проверки от 25 апреля 2007 г., следует, что в соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, предъявлены к вычету правомерно.

Пунктом 7 ст. 171 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с пп. 12 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на командировки, в частности на наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

В соответствии с п. 7 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Как следует из Письма Минфина России от 25.03.2004 N 16-00-24/9, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности.

Приказом Минфина России от 13.12.1993 N 121 "Об утверждении форм документов строгой отчетности" (далее - Приказ N 121) утверждены формы документов строгой отчетности, которые могут использоваться гостиничными хозяйствами при расчетах с населением для учета наличных денежных средств.

При этом Приказом N 121 утверждена форма N 3-Г "Счет", которая заполняется при оформлении оплаты за проживание в гостинице и является бланком строгой отчетности.

Как указал Минфин России, утвержденные бланки строгой отчетности являются официальными государственными документами и распространяются на все организации, занимающиеся подобными видами деятельности на территории Российской Федерации. Применение бланков строгой отчетности, утвержденных Приказом N 121, в сфере гостиничного хозяйства является правомерным.

Исходя из сказанного суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки и выделенные отдельной строкой в счете гостиницы, могут быть приняты к вычету в случае, если данный документ является бланком строгой отчетности. Представленный Романовым счет по форме N 3-Г соответствует требованиям, предъявляемым к бланкам строгой отчетности, следовательно, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур ООО "Ромашка" считаются выполненными.

В связи с вышеизложенным ООО "Ромашка" имело полное право принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе расходов на наем жилого помещения во время командировки работника, в размере 18 000 руб.

(излагаются выявленные в ходе проверки обстоятельства, содержащие признаки налоговых правонарушений, а также установленные в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения)

Руководствуясь ст. 101 части первой Налогового кодекса Российской Федерации,

Решил:

1 109

1. На основании п. - ст. --- части первой Налогового кодекса Российской Федерации в привлечении к ответственности общества с ограниченной ответственностью "Ромашка"

(полное наименование проверяемой организации
(Ф.И.О. индивидуального предпринимателя))
за совершение налогового правонарушения отказать.

2. <*> Предложить: _____
(полное наименование организации
(Ф.И.О. индивидуального предпринимателя))

2.1. Уплатить в срок, указанный в требовании, суммы:

а) неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов):

_____ тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) _____ тыс. руб.;

_____ тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) _____ тыс. руб.;

Всего: - _____ тыс. руб.;

б) пени за несвоевременную уплату налога (сбора):

_____ тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) _____ тыс. руб.;

_____ тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) _____ тыс. руб.;

Всего: - _____ тыс. руб.;

2.2. Уменьшить на исчисленные в завышенных размерах суммы:

_____ за _____ тыс. руб.;

(указывается вид налога (сбора)) (налоговый период)

2.3. Внести необходимые исправления в бухгалтерский учет.

Руководитель
(должность)

Инспекции ФНС России
по г. Москве N 22
(наименование налогового органа)

советник налоговой службы I ранга Андреев Андреев А.А.
(классный чин)

Копию решения по акту выездной налоговой проверки получил:

Генеральный директор
общества с ограниченной
ответственностью "Ромашка"
Иванов И.И. <***>

Иванов 30 апреля 2007 г.

(подпись) (дата)

<*> Пункт 2 настоящего Решения приводится в случае выявления проверкой неуплаченных (не полностью уплаченных) сумм налогов (сборов) и (или) исчисленных в завышенных размерах сумм налогов (сборов).

<*> Должность и Ф.И.О. руководителя организации, полное наименование организации (Ф.И.О. индивидуального предпринимателя) либо Ф.И.О. ее (его) представителя.

Приложение N 14

Примерная схема действий налогоплательщика и налогового органа в случае вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

