

ТЕМА

КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

1 Понятие и цели проведения камеральной налоговой проверки

Текущий контроль носит оперативный характер, является частью регулярной работы налоговых инспекций и представляет собой камеральную проверку расчетов и отчетов налогоплательщиков, представляемых в налоговых органах по месту учета налогоплательщиков в установленные законодательством сроки. Камеральная налоговая проверка относится к одному из основных видов проверок.

Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Основное содержание камеральной проверки - анализ налоговой отчетности, установление логической связи между показателями хозяйственной деятельности налогоплательщика, оценка достоверности представленных сведений.

В последнее время существенно возросла роль камеральных налоговых проверок при проведении налогового контроля. Расширение прав налогового органа в получении необходимой информации о налогоплательщике позволило значительно повысить результативность таких проверок (например, по обоснованности возмещения налогоплательщикам из бюджета сумм НДС по экспортным операциям).

В статье 88 НК РФ содержится лишь перечень квалифицирующих признаков данной категории (камеральная налоговая проверка), которые и позволяют определить ее содержание:

1. Проводится по месту нахождения налогового органа.
2. Проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налога в трехмесячный срок со дня представления.

3. Проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения налогового органа.

4. Проводится на основе анализа документов: как представленных налогоплательщиком, так и других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

5. Правом проводить мероприятия налогового контроля, в число которых входят и камеральные налоговые проверки, наделены лишь те органы, которым данное правомочие предоставлено законодательством о налогах и сборах.

Не позднее следующего рабочего дня с момента принятия налоговая отчетность подлежит регистрации лицами, осуществляющими ее принятие, и передается в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, т.е. начало срока проведения камеральной налоговой проверки считается не с момента принятия отчетности, а именно со следующего рабочего дня.

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

- полнота представления налоговой отчетности: на данной стадии работник налогового органа устанавливает физическое наличие всех документов отчетности, установленных законодательными и иными правовыми нормативными актами для соответствующей категории налогоплательщиков;

- наличие полного наименования (ФИО) налогоплательщика, ИНН, подписи налогоплательщика, а также полнота заполнения иных предусмотренных в формах отчетности реквизитов. В случае отсутствия оснований для заполнения какого-либо реквизита в соответствующей строке (графе) бланка налоговой отчетности должен быть поставлен прочерк либо на этом бланке должна быть сделана запись об отсутствии оснований для заполнения данных строк (граф), заверенная подписью налогоплательщика;

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

В соответствии с п.4 ст. 80 НК РФ налоговому органу запрещается отказывать в принятии налоговых деклараций.

2 Этапы проведения камеральной налоговой проверки

Процедура проведения камеральной проверки определяется внутренними документами налоговых органов, предназначенными для служебного пользования. На основании положений подобных документов можно выделить несколько этапов проведения камеральной налоговой проверки (рис. 2).

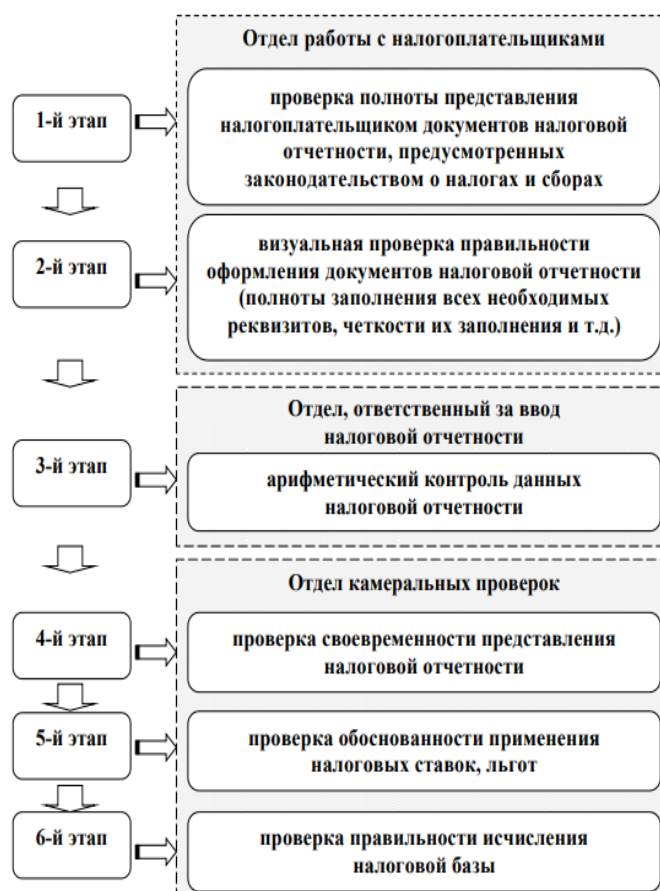


Рисунок 2– Этапы камеральной налоговой проверки

На стадии принятия документы подвергаются визуальному контролю на наличие следующих реквизитов: полного наименования плательщика (ФИО физического лица, даты его рождения); ИНН, КПП (для юридических лиц); периода, за который представляется документация; подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений (руководителя организации или его представителя).

В случае отсутствия какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками должен в устной форме предупредить плательщика об этом и предложить внести необходимые изменения.

При отказе плательщика внести необходимые изменения на стадии приема, а также в случае представления документации по почте и отсутствия в них какого-либо из реквизитов отдел работы с налогоплательщиками в трехдневный срок с даты регистрации должен письменно уведомить плательщика о необходимости представления им документа по установленной форме.

Не позднее следующего рабочего дня с даты принятия документация подлежит регистрации в отделе работы с налогоплательщиками с использованием программного обеспечения. Каждому поступившему документу присваивается регистрационный номер, который проставляется на принятом документе.

На титульном листе декларации проставляется отметка о категории плательщика (1 - крупнейшие, 2 - основные, 3 - прочие плательщики).

При невозможности идентифицировать представленные документы (отсутствие или нечеткое заполнение реквизитов) они регистрируются как невыясненные и остаются в отделе работы с налогоплательщиками для принятия мер по их идентификации и уведомлению в трехдневный срок плательщика о необходимости представления им документа по форме, утвержденной для данного документа.

После регистрации в этот же день документы формируются в пачки по виду отчетности с сопроводительными ярлыками и передаются в отдел ввода и обработки данных. Документы, представленные крупнейшими и основными плательщиками, формируются в отдельные пачки и передаются в этот отдел в первоочередном порядке.

Работники отдела ввода и обработки данных осуществляют ввод данных в АИС «Налог»:

- не позднее пяти рабочих дней - сведения о суммах налогов, подлежащих уплате, по данным плательщика в карточки РСБ; сведения крупнейших и основных плательщиков в полном объеме;

- не позднее десяти рабочих дней - остальные показатели, обязательные для ввода в АИС «Налог».

По окончании ввода на документах проставляется дата ввода и подпись сотрудника, осуществившего ввод данных.

В случаях невозможности ввода данных ввиду допущенных ошибок работник отдела ввода и обработки данных оформляет реестр не введенных в АИС «Налог» документов и передает его с этими документами в отдел работы с налогоплательщиками для принятия мер по устранению ошибок, а также копию реестра в отдел камеральных проверок для сведения.

Сотрудник отдела работы с налогоплательщиками после устранения ошибок формирует документы в пачки и передает их в отдел ввода и обработки данных. Затем документы передаются из отдела ввода и обработки данных в отдел общего обеспечения, в котором осуществляется их хранение.

Сотрудники отдела ввода и обработки данных ежедневно формируют в автоматизированном режиме протоколы ошибок взаимоувязки показателей деклараций и бухгалтерской отчетности для дальнейшего использования отделом камеральных проверок.

Принятие документации по телекоммуникационным каналам связи производится сотрудниками отдела работы с налогоплательщиками.

Налоговый орган подтверждает этот факт, высылая по каналам связи квитанцию о приеме после проверки требований к оформлению документов. Квитанция - электронный документ, подписанный электронной цифровой подписью (ЭЦП) плательщика и заверенный ЭЦП налогового органа. Второй экземпляр квитанции и уведомление о дате представления сохраняются налоговым органом. По просьбе плательщика представленная документация распечатывается и заверяется.

Отчетность проходит программный контроль, предусматривающий подтверждение подлинности ЭЦП отправителя и проверку соответствия формату представления, после чего формируется протокол входного контроля, который подписывается ЭЦП налогового органа и направляется по каналам связи отправителю. Протокол входного контроля, возвращенный отправителем, после подтверждения подлинности ЭЦП плательщика сохраняется налоговым органом.

В случае если протокол входного контроля содержит сообщение об ошибках (несоответствие формату представления), то такой протокол считается уведомлением о необходимости представления исправленной документации в срок, определенный налоговым органом.

Для каждого поступившего сообщения, имеющего уведомление о дате представления, программным комплексом налоговых органов регистрируется запись в реестре отчетности плательщиков.

Не позднее следующего рабочего дня с даты принятия файлы документов, подлежащие вводу в АИС «Налог», передаются в отдел ввода и обработки данных. При этой передаче формируется реестр документов.

Работники отдела ввода и обработки данных не позднее двух рабочих дней с даты регистрации в налоговом органе осуществляют ввод данных в АИС «Налог», в том числе сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет по данным плательщика.

По окончании ввода на основании протокола ввода данных в записях реестра документов формируется отметка, содержащая дату ввода данных и реквизиты сотрудника, осуществившего ввод данных. Оператор связи фиксирует факт доставки уведомления плательщику и направляет в налоговый орган квитанцию об этом. Уведомление вместе с квитанцией сохраняется налоговым органом.

При представлении документации на электронных носителях (дискетах) их принимают также сотрудники отдела работы с налогоплательщиками. При этом представление бумажных экземпляров документации является обязательным.

Через 10 рабочих дней после срока представления деклараций отдел камеральных проверок осуществляет сверку плательщиков, обязанных их сдать и фактически их представивших, затем составляет списки налогоплательщиков, не представивших налоговые декларации.

В течение пяти рабочих дней после составления списка и рассмотрения его руководителем налогового органа или его заместителем принимается решение о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке. Это решение направляется банку с одновременным уведомлением плательщика. После представления декларации налоговый орган принимает решение об

отмене приостановления операций по счетам не позднее следующего рабочего дня.

Основными элементами проверки содержания налоговой отчетности при проведении камеральной проверки являются следующие:

- проверка правильности исчисления налоговой базы и суммы налогов, исчисленных и уплаченных в бюджет;
- проверка правильности арифметического подсчета данных, отраженных в налоговой декларации, путем сопоставления показателей строк и граф, предусмотренных ее формой;
- проверка обоснованности заявленных налоговых вычетов;
- проверка правильности примененных налогоплательщиком ставок налога и льгот, их соответствие действующему законодательству.

При проверке правильности исчисления налоговой базы проводится камеральный анализ, включающий:

- проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налоговой базы;
- проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями налоговой отчетности предыдущего отчетного (налогового) периода;
- взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций, а также отдельных показателей деклараций по различным видам налогов;
- оценку данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников;
- анализ соответствия уровня и динамики показателей налоговой отчетности, отражающих объемы производства и реализации товаров (работ, услуг), с уровнем и динамикой показателей объемов потребления налогоплательщиком энергетических (электро/теплоэнергии), водных, сырьевых и иных материальных ресурсов;
- сопоставление динамики показателей отчетности со средними данными по аналогичным организациям.

Несмотря на то, что в большинстве случаев конкретные формы и методы проведения камерального анализа налоговой отчетности

определяются каждым налоговым органом самостоятельно, исходя из имеющихся у него возможностей, можно выделить следующие наиболее рациональные критерии проведения камеральной налоговой проверки:

1) проверка должна охватывать только те показатели отчетности, которые имеют значение для правильного исчисления подлежащих уплате в бюджет сумм налогов, поскольку несоблюдение этого условия приводит к невозможности обеспечения полного охвата камеральными проверками всей представляемой отчетности;

2) проверка не может и не должна превращаться в сплошную документальную проверку финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период, для чего при ее проведении следует ограничиваться контролем только тех ее показателей, которые могут быть сопоставлены с показателями, содержащимися в представленной бухгалтерской отчетности (или требуют для своего подтверждения минимального числа дополнительных документов).

Камеральная проверка имеет двойное назначение: как средство контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций и как основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, поэтому в завершение камеральной проверки производится оценка представленной налогоплательщиком бухгалтерской и налоговой отчетности в разрезе соответствия этой отчетности всей совокупности данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Цель такой оценки - решение вопроса о целесообразности включения данного налогоплательщика в планы проведения выездных налоговых проверок.

3 Оформление результатов камеральной проверки

Оформление результатов камеральной проверки напрямую зависит от итогов проверки представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Составление акта при проведении камеральной налоговой проверки требуется только при обнаружении налогового правонарушения в течение десяти дней после ее окончания, оно

предусмотрено ст. 100 НК РФ. Если в представленной декларации (расчете) налоговый орган не выявил каких-либо ошибок и противоречий, то проводивший проверку налоговый инспектор подписывает проверенную налоговую декларацию (расчет) с указанием даты проверки на титульном листе.

Согласно п. 5 ст. 88 НК РФ, 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.

Между тем, НК РФ не предусматривает обязанности налоговых органов информировать налогоплательщика о завершении камеральной проверки. По итогам камеральной проверки налоговые органы не обязаны выдавать проверенному налогоплательщику справку о результатах проверки. Тем самым в случае правомерности и непротиворечивости представленной на проверку налоговой отчетности результаты камеральной проверки фактически никак не оформляются, за исключением случаев, предусмотренных п. 5 ст. 88 НК РФ.

В случае, когда нарушения налогового законодательства обнаружены, а акт составлен не был, решение налогового органа по итогам камеральной налоговой проверки может быть признано недействительным.

Требования к срокам составления акта, содержанию акта закреплены в ст. 100 НК РФ. Так, согласно п. 2 ст. 100 НК РФ, акт по итогам камеральной проверки составляется в течение 10 рабочих дней после окончания проверки (о моменте окончания проверки). Акт составляется проверяющим инспектором, подписывается самим инспектором и проверяемым налогоплательщиком (его представителем).

В обязательном порядке, согласно п. 3 ст. 100 НК РФ, в акте проверки должны быть отражены следующие сведения:

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

- 2) наименование (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика. В случае проведения проверки организации по

месту нахождения ее обособленного подразделения, помимо наименования организации, указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и его местонахождение;

3) фамилия, имя, отчество и должность проверяющего налогового инспектора;

4) дата представления налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации (расчета);

5) перечень документов, представленных проверяемым налогоплательщиком в ходе проверки в обоснование своей позиции;

6) период, за который проведена проверка;

7) наименование налога, в отношении которого проводилась проверка;

8) даты начала и окончания проверки;

9) адрес места нахождения (места жительства) налогоплательщика;

10) документально подтвержденные факты совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений или запись об отсутствии таковых;

11) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных правонарушений.

Акт, составленный по итогам проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, является итоговым актом налогового контроля. В то же время, поскольку в акте обосновывается факт правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, акт выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основное назначение акта проверки состоит в том, чтобы проинформировать проверяемое лицо о выявленном во время проверки нарушении налогового законодательства. Лицо, получившее акт проверки, имеет возможность представить в налоговый орган свои объяснения, комментарий, дополнительные документы, подтверждающие правомерность произведенных им налоговых расчетов. Следовательно, обязательное составление налоговыми органами акта проверки по итогам камеральной

проверки обеспечивает проверяемому лицу возможность заявить свои объяснения и возражения по выявленным в ходе проверки фактам налоговых правонарушений. Составление акта позволяет проверяемому лицу аргументировать правомерность своей позиции до момента принятия руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении к ответственности.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта 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).

Материалы проверки, в ходе которой установлено налоговое правонарушение, рассматривает руководитель налогового органа или его заместитель.

Он выносит одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.