

ТЕМА 6

МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

6.1 Выемка документов

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования.

Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов.

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов. Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 рабочих дней со дня вручения требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение этого срока, оно в течение дня, следующего за днем получения требования, письменно уведомляет об этом проверяющих с указанием причин и сроков, в течение которых может представить документы. В течение двух дней со дня получения уведомления руководитель налогового органа вправе продлить сроки представления документов или отказать, о чем выносится решение.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 Кодекса. В этом случае должностное лицо налогового органа производит выемку необходимых документов.

В ходе проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные при проведении проверок.

Истребование документов (информации) о плательщике или информации о конкретных сделках

Должностное лицо налогового органа вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами

(информацией), касающимися деятельности проверяемого плательщика, эти документы (информацию). Истребование таких документов может проводиться также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Если возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Такие процедуры проводятся в целях подтверждения действительности и достоверности сведений, содержащихся в документах, представленных плательщиком: договоров, актов приема-передачи, накладных, доверенностей, счетов-фактур, актов комиссионеров (поверенных, агентов) об исполнении услуг, платежно-расчетных документов, актов выполненных работ, транспортных документов, приходно-расходных кассовых ордеров, актов о зачете взаимных требований, векселей, актов приема-передачи векселей.

Налоговый орган направляет письменное поручение об истребовании документов в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы документы. В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы, направляет этому лицу требование. К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов.

Лицо, получившее требование о представлении документов, исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами. Если истребуемые документы не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган вправе продлить срок представления документов.

Если срок представления документов был продлен, то налоговый орган по месту учета лица, у которого истребованы документы, в трехдневный срок сообщает об этом в налоговый орган, который направил поручение. В этот же трехдневный срок со дня представления истребованных документов и (или) сообщения они направляются в адрес налогового органа, направившего поручение.

Отказ лица от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым

правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ: несообщение лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 20 000 руб.

Налоговый орган вправе также привлечь лицо к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП: непредставление в установленный законодательством срок либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 100 до 300 руб.; на должностных лиц - от 300 до 500 руб.

При наличии у должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится их выемка.

Она производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную проверку. Постановление подлежит утверждению руководителем соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время. 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.

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

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

В случаях, если для налогового контроля недостаточно копий документов и у налоговых органов есть достаточные основания

полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов.

При изъятии таких документов с них изготавливают 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.

6.2 Осмотр помещений и инвентаризация

В ходе проведения налоговых проверок должностными лицами налоговых органов применяются различные методы налогового контроля.

Для более полного и всестороннего изучения документов инспектор может использовать методы фактического контроля, то есть установления конкретных фактов в ходе проверки.

При формировании доказательной базы по фактам выявленных налоговых правонарушений налоговый инспектор имеет право пользоваться всеми полномочиями, предоставленными ему Налоговым Кодексом РФ (ст. 31 НК РФ). Для обеспечения доказательств привлекаются свидетели (ст. 90 НК РФ). В необходимых случаях проводится экспертиза (ст. 95 НК РФ), привлекаются специалисты (ст. 96 НК РФ) и переводчики (ст. 97 НК РФ).

Осмотр проводится должностным лицом налогового органа в целях установления соответствия документальных данных, представленных фирмой, фактическим данным, полученным в ходе осмотра.

Должностное лицо вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, а также документов и предметов.

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.

Осмотр помещений и территорий может проводиться только в рамках выездной налоговой проверки.

Осмотр производится в присутствии понятых. Понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц 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. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

При 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 другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол, который прикладывается к акту выездной налоговой проверки.

Инвентаризация имущества организации является составной частью осмотра. Инвентаризация проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения иных обстоятельств, имеющих значение для выполнения задач налоговой проверки - согласно Положению о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденной приказом МФ РФ и МНС России 10.03.99г. № 20н/ГБ-З-04/39.

Положение устанавливает порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при выездной налоговой проверке.

Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии принимает руководитель государственной налоговой инспекции по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных

средств. Распоряжение регистрируется в журнале регистрации о проведении инвентаризации.

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 на договорной основе (согласно ст. 131 НК РФ)

Перечень имущества, проверяемого при налоговой проверке, устанавливается руководителем государственной налоговой инспекции (его заместителем).

Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Инвентаризации могут подлежать основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, товарно-материальные ценности, незавершенное производство и расходы будущих периодов, денежные средства, денежные документы и бланки документов строгой отчетности, расчеты.

По результатам проведенной инвентаризации имущества налогоплательщика составляется ведомость результатов, выявленных инвентаризацией, которая подписывается Председателем комиссии.

Результаты инвентаризации имущества налогоплательщика отражаются в акте документальной проверки и учитываются при рассмотрении материалов налоговой проверки.

6.3 Организация встречных проверок и проведение экспертиз

Согласно ст. 87 НК РФ встречная проверка не включена в список налоговых проверок. По ее результатам не выносятся решений, обязательных для выполнения налогоплательщиком. Это всего лишь одно из мероприятий, проводимых в рамках налогового контроля при осуществлении камеральных или выездных налоговых проверок. В результате ее проведения налоговая инспекция получает информацию о налогоплательщике от его контрагентов и партнеров.

Встречная проверка предусматривает запрашивание информации и документов о налогоплательщике и по конкретным сделкам.

Цели встречной проверки:

- проверка реальности существования контрагента, сотрудничающего с налогоплательщиком по сделкам, интересующим ФНС;
- реальность операций, совершенных налогоплательщиком;
- сверка информации о финансово-хозяйственных операциях, которая есть у проверяемого налогоплательщика и его контрагента.

При обнаружении расхождений между данными контрагента и налогоплательщика эти данные налоговые инспекторы исследуют на предмет того, повлияли ли эти разночтения на налоговую базу или нет. Если налоговая база уменьшилась, полученные данные отражаются в акте проверки, документы присоединяются к акту и в дальнейшем используются в качестве доказательства вины налогоплательщика в совершении правонарушения.

Встречная налоговая проверка проводится в следующих случаях:

1. Если проводится выездная или камеральная проверка (абз. 1 п. 1 ст. 93.1 НК РФ). При этом выездная проверка может быть даже приостановлена на время отправки встречных запросов. Эту норму регулирует подп. 1 п. 9 ст. 89 НК РФ; кроме того, она отражена в письме Минфина России от 28.10.2008 № 03-02-07/1-433.

2. После того как встречная или камеральная проверка уже завершена (абз. 2 п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Встречная проверка в таком случае проводится в период рассмотрения материалов и выступает

согласно абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ как дополнительное мероприятие налогового контроля.

Кроме того, у налогового органа есть еще немного времени для проведения встречной проверки. В НК РФ нет четкого определения, когда мероприятия налогового контроля при проверке заканчиваются. Поэтому суды могут принять документы, полученные по запросам, проведенным уже после окончания выездной проверки, но до составления окончательного акта. На этот счет есть указание ВАС РФ, содержащееся в определении от 11.02.2010 № ВАС-24/10.

При необходимости в рамках проведения налоговых проверок может быть произведена экспертиза с привлечением эксперта (ст. 95 НК РФ).

Экспертиза назначается при проведении выездных налоговых проверок в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Привлекаемый эксперт должен иметь:

- соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами;
- соответствующую лицензию.

Перед привлечением эксперта необходимо удостовериться в отсутствии заинтересованности его в результатах проверки.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

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.

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- 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.

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.

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.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных настоящей статьей.

Помимо экспертов для проведения проверок могут привлекаться специалисты, обладающие необходимыми знаниями и навыками, не заинтересованные в исходе дела. Они могут принимать участие в осмотре территории и помещений налогоплательщика, а также документов и предметов и их выемке (ст. 96 НК РФ). Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе. В качестве специалиста может привлекаться, в частности, переводчик (ст. 97 НК РФ).

Таким образом, в ходе проверки эксперты привлекаются для получения заключения по конкретным вопросам, а специалист - для совершения определенных действий, облегчающих работу проверяющих; письменного заключения специалист не составляет