

Письмо Федеральной налоговой службы от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622@
“О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок”

Федеральная налоговая служба направляет для использования в работе территориальных налоговых органов настоящие рекомендации, подготовленные в целях обеспечения единообразия процедур проведения выездных налоговых проверок, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее - Кодекс).

1. Общие положения.

1.1. Целью выездной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений иного законодательства Российской Федерации, не относящихся к цели выездной налоговой проверки, они отражаются в акте проверки только в случае, если данными фактами обусловлены деяния, содержащие признаки налоговых правонарушений. Полученные сведения используются в рамках выполнения налоговыми органами функций контроля в пределах своей компетенции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации.

О фактах нарушений иного законодательства, не относящегося к предмету выездной налоговой проверки, в соответствии с заключенными межведомственными соглашениями (федерального и регионального уровней) сообщается в соответствующий территориальный орган такого ведомства, центральный аппарат ведомства. (Например: Соглашение Банка России № 01-15/3182, ФНС России № ММВ-27-2/5@ от 29.06.2010 “Об информационном взаимодействии между Центральным банком Российской Федерации и Федеральной налоговой службой”; Соглашение о сотрудничестве Федеральной службы по надзору в сфере природопользования и Федеральной налоговой службы, утвержденное Росприроднадзором № 3-д, ФНС России № ММ-25-21/2 02.03.2007).

Действие настоящего письма не распространяется на порядок обмена между налоговыми органами в ходе выездных налоговых проверок сведениями, отнесенными к государственной тайне в порядке, предусмотренном Законом Российской Федерации от 21.07.1993 № 5485-1 “О государственной тайне”.

Иные виды контрольной работы налоговых органов, предусмотренные законодательством Российской Федерации, не являющимся правовыми актами, принятым в соответствии с Кодексом (пункт 1 статьи 1 Кодекса) (проверка соблюдения валютного законодательства, контроль выполнения кредитными организациями установленных Кодексом обязанностей, контроль применения контрольно-кассовой техники и др.), не относящиеся к налоговому контролю, не являются целями выездной налоговой проверки и могут проводиться одновременно с выездной налоговой проверкой в порядке, предусмотренном рекомендациями ФНС России по данным вопросам.

1.2. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (пункт 2 статьи 89 Кодекса), если иное не предусмотрено Кодексом.

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (пункт 2 статьи 89 Кодекса).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их

результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ “Об инновационном центре “Сколково”, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

Решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника этой группы (пункт 2 статьи 891 Кодекса).

Решение о проведении выездной налоговой проверки иностранной организации выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе, за исключением случаев постановки на учет иностранной организации в связи с открытием ей счетов в банках на территории Российской Федерации. При этом необходимо учитывать следующие особенности. По налогу на добавленную стоимость решение о проведении выездной налоговой проверки выносится налоговым органом, в который иностранная организация согласно пункту 7 статьи 174 Кодекса обязана представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации обособленных подразделений иностранной организации. По налогу на прибыль организаций решение о проведении выездной налоговой проверки выносится налоговым органом, в который иностранная организация согласно пункту 4 статьи 307 Кодекса обязана представлять налоговые декларации и уплачивать налог в части налоговой базы и суммы налога, рассчитанной отдельно по каждому отделению либо по нескольким отделениям в части деятельности в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях.

Указанные решения подписываются руководителем (заместителем руководителя) соответствующего налогового органа.

В решении о проведении выездной налоговой проверки необходимо указывать сведения о том, что один из сотрудников налоговых органов, которым поручается проведение проверки, является руководителем проверяющей группы. Руководитель проверяющей группы организует работу проверяющей группы, дает в письменной форме сотрудникам, участвующим в проведении проверки, задания и обязательные указания и уполномочен совершать действия, установленные Кодексом и настоящими рекомендациями.

В решении о проведении проверки организации, имеющей обособленные подразделения, кроме руководителя проверяющей группы необходимо указывать сведения о руководителях проверяющих бригад по месту нахождения обособленных подразделений. Руководитель проверяющей бригады организует работу бригады, дает задания, обязательные указания сотрудникам, участвующим в проведении проверки и уполномочен совершать действия, установленные Кодексом и настоящими рекомендациями.

В решении о проведении проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющей обособленные подразделения, кроме руководителя проверяющей группы необходимо указывать сведения о руководителях проверяющих бригад по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений.

Во избежание негативных последствий в случае выбытия проверяющих по объективным причинам (например, увольнение, отпуск по уходу за ребенком, продолжительная болезнь, смерть) не рекомендуется формировать проверяющую группу в составе единственного сотрудника налогового органа.

Руководителю проверяющей группы (бригады) необходимо изучить материалы предпроверочного анализа и наметить мероприятия налогового контроля, необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы.

Руководитель проверяющей группы (бригады) на основании Заключения, составленного по результатам предпроверочного анализа, и предложений сотрудников проверяющей бригады средствами программного комплекса АИС составляет программу проведения выездной налоговой проверки, согласовывает ее с начальником отдела выездных проверок.

Программа проверки должна быть разработана в разрезе налогов и вопросов, подлежащих проверке, а также предусматривать перечень и последовательность необходимых действий, направленных на сбор доказательственной базы по каждому предполагаемому факту налогового правонарушения. В программе следует установить примерные сроки проведения мероприятий с указанием конкретных исполнителей данных мероприятий.

Указанная программа проведения проверки утверждается начальником (заместителем начальника) налогового органа, которым устанавливается периодичность отчетов руководителя проверяющей группы о ходе проведения проверки.

Руководитель проверяющей группы (бригады) еженедельно отчитывается о ходе проведения выездной налоговой проверки и решении проблемных вопросов в части налогообложения перед начальником отдела и (или) курирующим заместителем начальника инспекции.

В случае проведения выездной налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в соответствии с пунктом 1 статьи 36 Кодекса и подпунктом 28 пункта 1 статьи 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ “О полиции” порядок действий налоговых органов регламентируется Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009.

В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы рекомендуется инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в следующих случаях:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных статьями 198-199 Уголовного кодекса Российской Федерации, в том числе:

если после вынесения налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки (“миграция” организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т.д.);

при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-“однодневок”, используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянным паспортам и пр.;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) проверке может быть направлен как до начала проверки, так и в процессе ее проведения.

В случае, если выездная (повторная выездная) налоговая проверка проводится или ее проведение предполагается с участием сотрудников органов внутренних дел, необходимо провести рабочее совещание с сотрудниками органов внутренних дел по следующим вопросам:

выработка и согласование основных направлений проведения предстоящей проверки;

составление аналитической схемы выявления предполагаемых правонарушений, по которым имеется соответствующая информация;

организация и тактика осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья

проверяющих.

Результаты проведенного совещания должны быть запротоколированы. Протокол подписывается участниками совещания, и его копия направляется в органы внутренних дел, сотрудники которых включены в выездную налоговую проверку.

В случае проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел, в решении о проведении выездной налоговой проверки указываются также Ф.И.О., должности этих сотрудников, выделенных на основании запроса налогового органа для участия в проведении выездной налоговой проверки и входящих в состав проверяющей группы, за исключением сотрудников органов внутренних дел, которые привлекаются для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа.

При необходимости изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, в том числе в случае привлечения сотрудников внутренних дел для участия в уже проводимой выездной налоговой проверке, принимается решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки. Рекомендуемая форма Решения о внесении изменений в Решение о проведении выездной налоговой проверки приведена в приложении № 1 к приказу ФНС России от 07.05.2007 № ММ-3-06/281@. Кроме изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, может быть внесено изменение в части назначения нового (изменения) руководителя проверяющей группы (руководителей проверяющих бригад). Такое решение должно быть принято до составления справки об окончании выездной налоговой проверки. Если во время проведения проверки произошла реорганизация налогоплательщика-организации в форме присоединения, то в решение о проведении выездной налоговой проверки может быть внесено изменение о проведении проверки налогоплательщика с учетом присоединившихся организаций, если в отношении данных организаций ранее не была проведена проверка по тем же налогам за проверяемый период и если оставшегося времени достаточно для качественного проведения проверки. Если реорганизация происходит в период незадолго до окончания выездной налоговой проверки, что ограничивает налоговый орган во времени, необходимом для проведения мероприятий налогового контроля - то выносится отдельное решение о назначении проверки налогоплательщика в части присоединившейся организации.

Внесение изменений и дополнений в ранее принятое Решение о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки в части изменения проверяемых налогов и (или) периодов недопустимо.

В случае изменения места нахождения (места жительства) проверяемого лица в ходе проведения выездной налоговой проверки в состав проверяющей группы (бригады) в обязательном порядке включаются должностные лица налогового органа по новому месту нахождения (месту жительства) проверяемого лица. С указанной целью налоговый орган, вынесший решение о проведении выездной налоговой проверки, подготавливает и направляет запрос о выделении должностных лиц для проведения проверки в налоговый орган по новому месту нахождения налогоплательщика-организации.

Не допускается внесение изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, в результате которого действие документа прекращается либо аннулируется и т.п., за исключением смерти проверяемого физического лица.

Внесение иных изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки не допускается.

Решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и заверяется печатью налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки вручается налогоплательщику, а в

случае проверки консолидированной группы налогоплательщиков, ответственному участнику этой группы.

Факт ознакомления налогоплательщика с решением о проведении выездной налоговой проверки отражается на экземпляре решения о проведении выездной налоговой проверки, остающемся на хранении в налоговом органе, путем заполнения налогоплательщиком (его представителем) отметки «С решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты.

В случае невозможности вручения решения о проведении выездной налоговой проверки, его экземпляр направляется по почте заказным письмом по адресу, указанному в учредительных документах налогоплательщика, либо ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, а также по адресу регистрации его руководителя.

Не позднее следующего рабочего дня после вынесения налоговым органом, назначившим проверку, решения о проведении выездной налоговой проверки соответствующие экземпляры решения направляются сопроводительным письмом в налоговые органы по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки доводится до сведения руководителя (уполномоченного им лица) филиала (представительства) и иного обособленного подразделения непосредственно после прибытия проверяющей группы на объект проверки.

Проведение выездной налоговой проверки в части филиала (представительства) и иного обособленного подразделения, в случае проверки организации в целом, не может быть начато ранее проведения проверки в части головной организации.

Предъявление вместе со служебными удостоверениями решения о проведении выездной налоговой проверки организации является основанием доступа должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица (за исключением жилого помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц).

1.3. Ограничения при проведении выездных налоговых проверок.

1.3.1. Ограничения по предмету проверки.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам (пункт 3 статьи 89 Кодекса). Предметом выездной налоговой проверки являются проверяемые налоги.

Предмет проверки указывается путем перечисления наименований конкретных налогов (сборов) либо указанием на проведение выездной налоговой проверки «по всем налогам и сборам». Указание в качестве предмета проверки отдельных вопросов исполнения законодательства о налогах и сборах, не допускается.

При проведении проверки налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы (главы 26.1 - 26.5 Кодекса), предмет проверки указывается: «по всем налогам и сборам».

Выездная налоговая проверка в отношении консолидированной группы налогоплательщиков проводится в отношении налога на прибыль организаций. Учитывая, что предметом выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков является правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций по этой группе (пункт 4 статьи 89.1 Кодекса), решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков содержит неизменяемый реквизит «в отношении исчисления налога на прибыль всех участников консолидированной группы налогоплательщиков». Проведение таких проверок не препятствует проведению отдельных выездных налоговых проверок участников консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций в части доходов, не включаемых в налоговую базу по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков, а равно в части периодов, когда организация не являлась участником консолидированной группы.

1.3.2. Ограничения по проверяемому периоду.

Период, за который проводится проверка, должен состоять из целого числа налоговых

периодов по всем налогам, сборам, по которым назначена проверка. При этом выездная налоговая проверка может быть назначена не ранее наступления сроков представления налоговых деклараций за последний налоговый период по всем налогам, по которым назначена проверка.

При проведении проверки по нескольким или всем налогам и сборам (независимо от формулировки предмета проверки) рекомендуется устанавливать единый период, за который проводится проверка, при этом может не совпадать период по проверкам правомерности заявленных к возмещению сумм налогов, перечисления налоговыми агентами налогов в бюджет.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (глубина выездной налоговой проверки) (абзац второй пункта 4 статьи 89 Кодекса). Из этого правила абзацем третьим пункта 4 статьи 89 Кодекса предусмотрено единственное исключение - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

При применении пункта 4 статьи 89 Кодекса необходимо учитывать следующее:

1) норма применяется в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за период, превышающий три календарных года, предшествующих году, в котором представлена такая декларация;

2) норма предоставляет налоговому органу право провести выездную налоговую проверку за период, за который представлена уточненная налоговая декларация;

3) момент представления уточненной налоговой декларации (во время проведения выездной налоговой проверки, до ее проведения, после проведения), для применения нормы значения не имеет. Вместе с тем, имеет значение, проводилась ли ранее выездная налоговая проверка по тому налогу и за тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация, так как пункт 4 статьи 89 Кодекса не предоставляет налоговому органу право проведения повторной выездной налоговой проверки по одному и тому же основанию.

При указании периода проведения проверки вновь созданных организаций, налоговым органам необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 2 статьи 55 Кодекса для организаций, созданных после начала календарного года, первым налоговым периодом является период времени со дня создания организации до конца данного года, а при создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации. В отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал, указание первых налоговых периодов производится в соответствии с периодами, согласованными при создании организации налоговым органом по месту учета налогоплательщика (пункт 4 статьи 55 Кодекса).

1.3.3. Ограничения по количеству проверок.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения (пункт 5 статьи 89 Кодекса).

Учитывая вышеуказанное ограничение налоговым органам необходимо ориентироваться на проведение выездных налоговых проверок по всем налогам и сборам (комплексные выездные налоговые проверки). При этом проведение выездных налоговых проверок по отдельным налогам (тематических выездных налоговых проверок) рекомендуется осуществлять в исключительных случаях.

Для проведения более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении каждой выездной налоговой проверки сверх указанного ограничения налоговым органом в вышестоящий налоговый орган направляется мотивированный запрос о проведении

выездной налоговой проверки. В случае, если таким налоговым органом является управление ФНС России по субъекту Российской Федерации, то оно направляет указанный запрос вместе со своим мотивированным заключением о целесообразности проведения выездной налоговой проверки непосредственно в ФНС России. В случае, если, по мнению управления ФНС России по субъекту Российской Федерации, целесообразность проведения выездной налоговой проверки отсутствует, запрос не направляется. О принятом решении сообщается налоговому органу, направившему запрос.

ФНС России рассматривает запрос и сообщает о своем решении. В случае положительного решения назначение выездной налоговой проверки осуществляется соответствующим налоговым органом в установленном порядке.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Ограничения по периодам и количеству проверок согласно пункту 16.1 статьи 89 Кодекса не действуют, если решение о проведении выездной налоговой проверки резидента, исключенного из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области, вынесено не позднее чем в течение трех месяцев с момента уплаты сумм налогов, предусмотренных:

пунктом 10 статьи 288.1 Кодекса в части правильности исчисления и полноты уплаты суммы налога на прибыль организаций в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта;

пунктом 7 статьи 385.1 Кодекса в части правильности исчисления и полноты уплаты суммы налога на имущество организаций в отношении имущества, созданного или приобретенного при реализации инвестиционного проекта.

1.3.4. Контроль соответствия цен рыночным.

В случае, если налоговый орган, проводящий налоговую проверку по налоговому периоду после 01.01.2012, обнаружил факты совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены в соответствии с Кодексом, указанный налоговый орган самостоятельно извещает ФНС России о факте выявления контролируемых сделок и направляет полученные им сведения о таких сделках. О направлении извещения и соответствующих сведений в ФНС России, налоговый орган, проводящий налоговую проверку, обязан уведомить налогоплательщика не позднее 10 дней с даты направления извещения (пункт 6 статьи 105.16 Кодекса). Форма извещения и порядок его направления утверждены приказом ФНС России от 10.10.2012 № ММВ-7-13/704@.

В случаях совершения сделок, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй Кодекса исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 Кодекса (в том числе при реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме), контроль соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных налоговых проверок. При этом в целях определения фактической цены сделки, в которой предполагается занижение суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, применяются методы, установленные главой 14.3 Кодекса.

В отношении сделок, в которых налогоплательщиками искусственно создаются условия для того, чтобы сделка не отвечала признакам контролируемой, рекомендуется устанавливать фактическую взаимозависимость лиц, в том числе в соответствии с пунктом 7 статьи 105.1 Кодекса, или признавать сделку контролируемой на основании положений пункта 10 статьи 105.14 Кодекса.

В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате

манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 143 Кодекса.

1.4. Согласно пункту 7 статьи 89 Кодекса в рамках выездной налоговой проверки организации, имеющей обособленные подразделения, налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. В указанной связи в решении о проведении проверки организации нет необходимости указывать обособленные подразделения организации.

Организацию выездных налоговых проверок налогоплательщиков - организаций с одновременной проверкой обособленных подразделений осуществляют налоговые органы по месту нахождения организации.

Организацию выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, с одновременной проверкой обособленных подразделений осуществляет налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Не позднее, чем за один месяц до начала квартала, в котором запланировано начало проведения выездной налоговой проверки, налоговый орган, организующий проведение проверки, направляет налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений запрос о выделении должностных лиц для проведения проверки обособленного подразделения. В указанном запросе должны быть отражены следующие сведения:

полное наименование организации, ее ИНН;

наименование обособленного подразделения, подлежащего проверке (при наличии);

адрес места нахождения обособленного подразделения, подлежащего проверке, КПП организации по месту нахождения данного обособленного подразделения;

предполагаемые сроки начала и окончания проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - организации;

периоды, за которые проводится проверка;

предмет проверки (виды налогов, по которым проводится проверка).

При необходимости запрашиваются материалы предыдущих самостоятельных налоговых проверок филиалов (представительств).

Указанный запрос направляется в виде корреспонденции "для служебного пользования" по электронным каналам связи либо на бумажном носителе фельдъегерской связью, заказным или ценным почтовым отправлением. Порядок обмена документами, содержащими конфиденциальную информацию, утвержден приказом ФНС России от 21.07.2011 № ММВ-7-10/459@ (с изменениями, внесенными приказом ФНС России от 26.07.2012 № ММВ-7-10/522@).

Налоговый орган, получивший указанный запрос, обязан в течение 10 дней с момента получения запроса, представить предложения по составу сотрудников, которым будет поручено проведение проверки обособленного подразделения, с указанием фамилий, имен, отчеств (Ф.И.О.) должностных лиц, занимаемых ими должностей, классов чинов. При этом указывается должностное лицо - руководитель проверяющей бригады по месту нахождения обособленного подразделения.

Количество экземпляров решения о проведении выездной налоговой проверки включает экземпляры для предъявления при доступе проверяющих на территорию (в помещения) по месту нахождения организации (далее этот экземпляр остается на хранении в налоговом органе в материалах проверки) согласно количеству обособленных подразделений организации.

При оформлении экземпляров решения о проведении выездной налоговой проверки, а также иных решений, предусмотренных Кодексом, принимаемых в ходе выездной налоговой проверки, пометка "Для служебного пользования" (ДСП) не проставляется.

Копия решения о проведении выездной налоговой проверки подлежит вручению лицу, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка (его представителю) проверяющими должностными лицами налогового органа, назначившего выездную налоговую проверку, либо передаче иным способом.

Не позднее следующего рабочего дня после вынесения налоговым органом, назначившим проверку, решения о проведении выездной налоговой проверки соответствующие экземпляры решения направляются сопроводительными письмами в адреса налоговых органов по месту нахождения каждого обособленного подразделения организации.

К сопроводительному письму прилагаются:

задания на проведение мероприятий налогового контроля проверяющим бригадам по месту нахождения обособленных подразделений проверяемого налогоплательщика;

выписка из заключения по результатам предпроверочного анализа;

порядок и сроки представления отчетов о работе бригады;

порядок и сроки представления материалов в части обособленного подразделения для составления акта проверки;

иные необходимые для проведения проверки материалы.

Сопроводительное письмо с приложениями направляется в виде корреспонденции "для служебного пользования" по электронным каналам связи либо на бумажном носителе фельдъегерской связью, заказным или ценным почтовым отправление.

Задание на проведение мероприятий налогового контроля и необходимые материалы могут также направляться в ходе проведения выездной налоговой проверки.

Положения настоящего пункта также распространяются на организацию проведения выездных налоговых проверок консолидированной группы налогоплательщиков.

1.5. Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. При этом необходимо учитывать, что согласно пункту 7 статьи 12 Кодекса налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, относятся к федеральным налогам.

Решение о проведении выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет по месту нахождения филиала или представительства налогоплательщика-организации (пункт 2 статьи 89 Кодекса).

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную 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.

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

Согласно пункту 2 статьи 89.1 Кодекса самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства участника консолидированной группы налогоплательщиков не проводится. При применении указанной нормы необходимо иметь в виду, что такая проверка невозможна в силу того, что налог на прибыль организаций не является региональным или местным налогом, по которым согласно пункту 7 статьи 89 Кодекса возможны самостоятельные выездные проверки филиалов или представительств любых организаций, в том числе участников консолидированной группы налогоплательщиков.

2. Место проведения выездной налоговой проверки.

2.1. Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков) либо по месту нахождения налогового органа в случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки.

При проведении выездной налоговой проверки на территории (в помещении) налогоплательщика доступ проверяющих на территорию или в помещение налогоплательщика осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

2.2. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Отсутствие возможности предоставления помещения для проведения выездной налоговой проверки должно быть обусловлено объективными причинами и подтверждаться фактическими обстоятельствами.

Принятие решения о проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа осуществляется руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, назначившего выездную налоговую проверку, при наличии письменного заявления лица, в отношении которого проводится проверка либо на основании докладной записки руководителя проверяющей группы. При необходимости может быть проведен осмотр территорий (помещений) налогоплательщика, предусмотренный статьей 92 Кодекса.

О принятом решении уведомляется лицо, в отношении которого проводится проверка.

2.3. После вручения налогоплательщику копии решения о проведении выездной налоговой проверки руководителю проверяющей группы (бригады) рекомендуется рассмотреть технические вопросы с руководителем, главным бухгалтером и (или) иными должностными лицами проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем, ответственными за ведение бухгалтерского и (или) налогового учета, а также за исчисление и уплату налогов:

информационного характера (о правах и обязанностях налогового органа и его должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку; правах и обязанностях проверяемого лица);

организационного характера (предоставление проверяющим помещения, определение графика работы и т.д.);

получение общей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

2.4. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (за исключением жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. Форма Акта о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица приведена в приложении 3 к приказу ФНС России от 06.03.2007 № ММ-3-06/106@.

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

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица может быть квалифицировано как обстоятельство, дающее право проведения выемки документов и предметов на основании статьи 94 Кодекса.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица квалифицируется как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля

(надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан, должностных лиц и юридических лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4.1 КоАП.

2.5. При проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа необходимо учитывать, что отсутствие возможности предоставления помещения для проведения выездной налоговой проверки не препятствует доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика (за исключением жилых помещений), а также проведению мероприятий налогового контроля, связанных с нахождением должностных лиц налоговых органов на территории или в помещении налогоплательщика (осмотр, инвентаризация, выемка документов и предметов).

2.6. В случае изменения места нахождения (места жительства) налогоплательщика в ходе проведения выездной налоговой проверки, проверка продолжается налоговым органом, принявшим решение о проведении выездной налоговой проверки.

Мероприятия налогового контроля, связанные с нахождением должностных лиц налоговых органов на территории или в помещении налогоплательщика, могут проводиться должностными лицами налогового органа по новому месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика, включенными в состав проверяющей группы.

3. Выездные налоговые проверки, проводимые независимо от времени или от времени и предмета проведения предыдущих проверок.

3.1. Независимо от времени проведения предыдущих выездных налоговых проверок по тем же налогам и за тот же период проводятся повторные выездные налоговые проверки:

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

налоговым органом, ранее проводившим проверку, - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Согласно Постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 № 8163/09 данная норма (пункт 10 статьи 89 Кодекса) не исключает возможность проведения повторной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций, в которых увеличена сумма первоначально заявленного убытка. Также указанная норма не исключает возможность проведения повторной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций по иным налогам, при исчислении которых учитываются убытки и в которых увеличена сумма первоначально заявленного убытка. Кроме того, указанная норма не исключает возможность проведения повторной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций, в которых уменьшена налоговая база.

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. В рамках повторной выездной налоговой проверки в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (при этом может быть проверен период, превышающий три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки).

3.2. Независимо от времени проведения и предмета предыдущих выездных налоговых проверок проводится выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. При этом:

проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки;

не действует ограничение, установленное пунктом 5 статьи 89 Кодекса (не более двух выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период).

4. Срок проведения выездной налоговой проверки.

4.1. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (пункт 8 статьи 89 Кодекса). Рекомендуемая форма Решения о продлении срока проведения выездной налоговой проверки приведена в приложении № 2 к приказу ФНС России от 07.05.2007 № ММ-3-06/281@.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух календарных месяцев (пункт 6 статьи 89 Кодекса).

Срок проведения выездной налоговой проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (пункт 6 статьи 89 Кодекса). Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

Продление срока проведения выездных налоговых проверок в целях упрощения контроля общей продолжительности проверки рекомендуется осуществлять на срок, исчисляемый в целых месяцах от одного до четырех. В иных случаях, в целях исчисления предельных сроков, до которых продлевается выездная налоговая проверка, налоговым органам рекомендуется исходить из того, что месяц содержит в среднем 30 календарных дней.

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что возможно неоднократное обоснованное продление срока проведения выездной налоговой проверки общим сроком до четырех месяцев, а в исключительных случаях до шести месяцев.

При выездных налоговых проверках организаций с одновременной проверкой филиалов (представительств, иных обособленных подразделений) решение о продлении срока проведения выездной налоговой проверки изготавливается в необходимом количестве экземпляров и рассылается налоговым органам в соответствии с рекомендациями, приведенными в настоящем письме.

Выездная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок увеличивается на число месяцев, равное числу участников консолидированной группы налогоплательщиков (помимо ответственного участника этой группы), но не более чем до одного года. Указанная норма пункта 5 статьи 89.1 Кодекса предполагает, что максимальный срок такой проверки может быть определен изначально, не требует принятия решения о ее продлении на число месяцев, равное числу участников группы и не предполагает в дальнейшем его продления сверх указанного срока в порядке, предусмотренном пунктом 6 статьи 89 Кодекса.

Налоговым органам необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 16 статьи 89 Кодекса статьей 346.42 главы 26.4 Кодекса установлены особенности в части срока проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции, которые заключаются в том, что выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести календарных месяцев. При этом при проведении выездных проверок инвестора или оператора, имеющего филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

4.2. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки, в том числе консолидированной группы налогоплательщиков, для:

1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 931 Кодекса. Приостановление проведения выездной налоговой проверки по данному основанию, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Формы Решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки и Решения о возобновлении проведения выездной налоговой проверки приведены в приложениях 1 и 2 к приказу ФНС России от 06.03.2007 № ММ-3-06/106@.

При принятии решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки налоговыми органами необходимо учитывать, что Кодексом не предусмотрен порядок исчисления рабочих и календарных дней, содержащихся в календарном месяце. В указанной связи, в целях исчисления сроков, на которые согласно пункту 9 статьи 89 Кодекса может быть приостановлено проведение выездной налоговой проверки, налоговыми органами рекомендуется в целях контроля общей продолжительности проверки суммировать периоды приостановления до достижения общего срока приостановления проверки, который не может превышать шесть месяцев.

Налоговыми органами рекомендуется контролировать правомерность приостановления проведения выездной налоговой проверки путем принятия решения о возобновлении проведения выездной налоговой проверки после того, как основания приостановления проверки, приведенные в решении о приостановлении проведения выездной налоговой проверки были исчерпаны (например, в случае приостановления проверки для истребования документов, документы были получены). При этом целесообразно возобновление проверки в случае, если документы не были получены по причинам, не зависящим от налогового органа, или возникла необходимость в проведении мероприятий налогового контроля на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, либо истекает общий срок приостановления проверки, в иных случаях.

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 (пункт 9 статьи 89 Кодекса). При применении указанной нормы на момент принятия решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

исчерпан общий шестимесячный срок для приостановления проведения проверки;

истекло 6 месяцев, исчисляемых со дня направления запроса в компетентный орган иностранного государства территориальным налоговым органом, проводящим выездную налоговую проверку в управление ФНС России по субъекту Российской Федерации, на территории которого находится налоговый орган, а в случае проведения проверки управлением ФНС России по субъекту Российской Федерации либо межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам исчисляемых со дня направления запроса в соответствии с установленным порядком в Контрольное управление ФНС России, межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных, либо в региональный налоговый орган Республики Беларусь или Республики Казахстан.

При проведении выездных налоговых проверок организаций с одновременной проверкой обособленных подразделений решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки и решение о возобновлении проведения выездной налоговой проверки принимаются налоговым органом, вынесшим решение о проведении выездной налоговой проверки, и изготавливаются в необходимом количестве экземпляров и рассылаются налоговым органам в соответствии с рекомендациями, приведенными в настоящем письме для решений о проведении выездной налоговой проверки.

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.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по одному из оснований, предусмотренных пунктом 9 статьи 89 Кодекса, не препятствует проведению мероприятий налогового контроля, являющихся иными основаниями для приостановления проведения проверки, а также проведению мероприятий налогового контроля, не являющихся основаниями для приостановления проведения проверки, за исключением мероприятий налогового контроля, подразумевающих действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика (ознакомление с подлинниками документов на территории (в помещении) налогоплательщика, проведение осмотра или выемки).

5. Порядок проведения выездной налоговой проверки.

5.1. В ходе проведения налоговой проверки должностными лицами налогового органа проверяются, анализируются, сопоставляются и оцениваются документы и информация, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты (перечисления) налогов и сборов, а также для принятия обоснованного решения по результатам проверки, в частности:

- учредительные документы организации (ее устав и (или) учредительный договор);
- имеющиеся в наличии лицензии;

- приказы об учетной политике, включая утвержденные рабочие планы счетов бухгалтерского учета, формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, правила документооборота, порядок контроля за хозяйственными операциями и другие необходимые для проверки документы, подлежащие утверждению при формировании учетной политики, приказы об учетной политике для целей налогообложения, приказы о кредитной политике;

- налоговые декларации (расчеты);

- регистры налогового учета;

- счета-фактуры;

- книги покупок;

- книги продаж;

- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость;

- книги учета доходов и расходов;

- книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

- иные документы, относящиеся к налоговому учету;

- бухгалтерская отчетность организации;

- регистры бухгалтерского учета (главные книги, журналы учета хозяйственных операций, журналы-ордера, ведомости и др.);

- договоры (контракты), приложения и дополнительные соглашения к ним;

- банковские и кассовые документы;

- накладные;

- путевые листы;

- перевозочные документы;

- акты приема-передачи;

- акты выполненных работ;

- другие первичные учетные документы, подтверждающие факты совершения

налогоплательщиком хозяйственных операций (осуществление деятельности), а также иные документы и информация, необходимые для исчисления (удержания) и уплаты (перечисления) налогов (сборов, взносов);

иные документы и сведения, в том числе указанные в рекомендациях ФНС России по вопросам проведения предпроверочного анализа налогоплательщика.

5.2. При проведении выездной налоговой проверки в обязательном порядке заполняются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровней согласно порядкам их ведения.

5.3. При проведении выездной налоговой проверки используются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровней:

Справочник кредитных организаций

Банковские счета

Недействительные паспорта

Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)

Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ)

Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП)

Ограничения

Транспорт (Прием, учет, распределение и доведение до налоговых органов сведений о транспортных средствах и их владельцах)

Сведения о лицензиях и осуществлении деятельности в сфере недропользования (Недра)

Банк-Обмен

Сведения из Банка России

ФСС

Взаимодействие с ФМС России (работодатели и иностранные ФЛ)

Декларации по алкоголю (База данных деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной продукции)

ЕГАИС

Таможня Ф

Сведения о лицах, отказавшихся в суде от участия в организации

Справочник “Физические лица, в отношении которых имеются вступившие в силу постановления судов о назначении административного наказания в виде дисквалификации либо приговоры судов о назначении наказания в виде лишения права заниматься предпринимательской деятельностью” и Реестр дисквалифицированных лиц (СЛПФЛ и РДЛ)

Госреестр ККТ

Учет схем уклонения от налогообложения

Контрольно-кассовая техника

Справочник кодов иностранных организаций

Расчеты с бюджетом

Ведомость учета принятых и введенных налоговых деклараций (ВНД)

Среднесписочная численность работников

Сведения о максимальных розничных ценах на табачные изделия

Журнал регистрации предоставленных имущественных налоговых вычетов

Сведения о физических лицах

Журнал регистрации сообщений об использовании (полностью или частично) налогоплательщиком имущественного налогового вычета

Лицензии

Взаимодействие с ФМС России (российский паспорт)

Журнал принудительного взыскания недоимки, диагностика и анализ (Диана)

Автоматизированная система контроля работы налоговых органов по обеспечению процедур банкротства (Контроль ОПБ)

Журнал зачетов и возвратов
Журнал обеспечения процедуры банкротства (Журнал ОПБ)
Исполнение - Зависшие платежи (сведения о денежных средствах, списанных с расчетных счетов налогоплательщиков банками, но не зачисленных на счета по учету доходов бюджетов)
Росфиннадзор
Участники электронного документооборота счетов-фактур
Обработка документов на бумажных носителях (счета-фактуры, книги покупок/продаж, выписки банков) (ОДБН)
НДС
Таможенный союз - обмен (сведения об уплаченных косвенных налогах при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе)
Истребование документов
Допросы и осмотры
ПФР
Мониторинг банков
Мониторинг внешнеэкономической деятельности
Инвентаризация задолженности
Таможенный союз (ЕврАзЭС)
Учет консолидированных групп налогоплательщиков
Обмен со Сбербанком России
ПК ВАИ
Мониторинг стратегических предприятий ("Стратеги")
Мониторинг финансово-хозяйственной деятельности организаций
ИР "Трансфертная цена"
Анализ СОИ
Приостановление операций по счетам
Однодневки
Риски
Предпроверочный анализ налогоплательщиков
Мониторинг предприятий / отрасли
Международный информационный обмен
Журнал принудительного взыскания недоимки, иные информационные ресурсы налоговых органов, а также информационные ресурсы третьих лиц (например, СПАРК - "Система профессионального анализа рынков и компаний", Информационно-аналитическая система FIRA.PRO, поисковая система по предприятиям России "Коммерсантъ КАРТОТЕКА" и пр.).

5.4. При проведении выездных налоговых проверок могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля:

1) направление запросов в компетентные органы иностранных государств;

Обмен информацией осуществляется с компетентными органами тех иностранных государств, с которыми существуют действующие международные договоры.

Направление запросов в компетентные органы иностранных государств производится при наличии следующих оснований:

а) информация о регистрации иностранного партнера проверяемого налогоплательщика не подтверждается информацией, полученной из открытых баз данных о регистрации субъектов права иностранных государств (только в отношении государств, у которых имеются открытые базы данных);

б) имеются сведения, свидетельствующие о применении налогоплательщиком схемы уклонения от налогообложения, т.е. сделка содержит признаки совершения проверяемым налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах.

Запросы в компетентные органы иностранных государств направляются, если у налогового органа возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с лицами, находящимися в иностранных государствах.

Запросы в компетентные органы иностранных государств направляются в тех случаях, когда исчерпаны все внутренние возможности, в силу чего получение информации внутри Российской Федерации не представляется возможным.

Под внутренними возможностями в целях настоящего письма понимаются все мероприятия налогового контроля, предусмотренные Кодексом (истребование документов, допросы свидетелей, получение пояснений налогоплательщика, направление запросов в органы исполнительной власти в соответствии с заключенными соглашениями или совместными приказами и др.) с целью получения необходимой информации и т.д.;

2) направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), о представлении выписок по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);

Порядок направления налоговыми органами запросов в банк на бумажном носителе утвержден приказом ФНС России от 25.07.2012 № ММВ-7-2/518@.

Порядок направления налоговыми органами запросов в банк в электронном виде утвержден приказом ФНС России от 25.07.2012 № ММВ-7-2/520@.

Непредставление банком справок о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписок по операциям на счетах в налоговый орган в соответствии с пунктом 2 статьи 86 Кодекса, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения, влечет налоговую ответственность банка, предусмотренную статьей 1351 Кодекса.

Непредставление банком справок об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в налоговый орган в соответствии с пунктом 2 статьи 86 Кодекса, а также представление справок с нарушением установленного срока или справок, содержащих недостоверные сведения, влекут налоговую ответственность банка, предусмотренную пунктом 6 статьи 1352 Кодекса.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговый орган 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 административную ответственность должностных лиц банка, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 КоАП;

3) вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с выездной налоговой проверкой (подпункт 4 пункта 1 статьи 31 Кодекса).

Форма Уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) приведена в приложении № 1 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@;

4) инвентаризация имущества налогоплательщика, проводимая в соответствии с приказом Минфина России и МНС России от 10.03.1999 № 20н/ГБ-3-04/39.

Инвентаризация проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения иных обстоятельств, имеющих значение для выполнения задач налоговой проверки (подпункт 6 пункта 1 статьи 31, пункт 13 статьи 89 Кодекса).

Инвентаризацию целесообразно проводить в случаях, когда результаты проверки учетной документации налогоплательщика, анализа информации, полученной из других источников, и (или) осмотра территорий и помещений налогоплательщика дают основания предполагать

наличие товарно-материальных ценностей, основных средств или иного имущества, не отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика.

Инвентаризация имущества налогоплательщика включает в себя инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, прочих запасов, денежных средств, кредиторской и дебиторской задолженности и иных финансовых активов.

По результатам инвентаризации составляются инвентаризационные описи или акты.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку на территорию или в помещение проверяемого лица, в целях инвентаризации имущества, может быть квалифицировано как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан, должностных лиц и юридических лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4.1 КоАП;

5) допрос свидетелей, проводимый в соответствии со статьей 90 Кодекса.

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Форма Протокола допроса свидетеля приведена в приложении № 3 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

а) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

б) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокаты, аудиторы.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет налоговую ответственность свидетеля, предусмотренную частью первой статьи 128 Кодекса.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет налоговую ответственность свидетеля, предусмотренную частью второй статьи 128 Кодекса.

б) осмотр помещений, территорий, объектов налогообложения, документов и предметов;

Налоговые органы вправе осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории (подпункт 6 пункта 1 статьи 31 Кодекса).

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещений проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным,

представленным проверяемым лицом (пункт 2 статьи 91 Кодекса).

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков), в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (статья 92 Кодекса).

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 производится в присутствии понятых.

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.

Форма Протокола осмотра территорий, помещений, документов, предметов приведена в приложении № 4 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку на территорию или в помещение проверяемого лица, в целях их осмотра, может быть квалифицировано как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан и юридических лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4.1 КоАП.

Незаконный отказ в доступе, а равно незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения влечет административную ответственность должностных лиц, предусмотренную статьей 19.7.6 КоАП;

7) истребование документов у проверяемого лица в соответствии со статьей 93 Кодекса.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. Форма Требования о представлении документов (информации) приведена в приложении № 5 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В случае, если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронной форме по установленным ФНС России форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утвержден приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@. Формат описи документов, направляемых в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утвержден приказом ФНС России от 29.06.2012 № ММВ-7-6/465@.

В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней (20 дней - при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10, или, соответственно, 20 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.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков продление сроков осуществляется не менее чем на 10 дней.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 126 Кодекса.

В случае отказа от представления или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Кодекса.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговый орган 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 административную ответственность должностных лиц, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 КоАП.

В ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков) документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков). 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;

8) истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) у контрагента или у иных лиц, располагающих этими документами (информацией), в том числе информации относительно конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке в соответствии со статьей 931 Кодекса.

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).

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля (далее - Инициатор), направляет 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).

Форма Поручения приведена в приложении № 6 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

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 (пункт 3 Порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, утвержденного приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@).

При этом в поручении об истребовании документов (информации) (далее - Поручение) 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.

С целью подготовки Поручения средствами АИС "Налог" формируется запрос в федеральные информационные ресурсы ЕГРН, ЕГРЮЛ, ЕГРИП для истребования документов (информации), о подтверждении наименования, ИНН/КПП, кода налогового органа-Исполнителя (далее - Исполнитель) и т.д.

В АИС "Налог" формируется запрос в федеральную картотеку истребованных документов МИ ФНС России по ЦОД о документах, ранее истребованных налоговыми органами. При обнаружении указанных документов запрашиваются их образы через МИ ФНС России по ЦОД.

Ранее истребованные документы в Поручение не включаются.

Средствами АИС "Налог" готовится Поручение, подписывается у руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, заверяется печатью налогового органа и регистрируется в АИС "Налог".

Поручение регистрируется в АИС "Налог", создается его сканированный образ и направляется в электронном виде Исполнителю с использованием ПИК "Истребование документов".

Исполнитель обеспечивает регистрацию поступивших документов не позднее одного рабочего дня, следующего за датой получения.

Если у Исполнителя на момент получения Поручения имеются запрашиваемые документы (информация), то Исполнителем в установленном порядке, в течение 5 рабочих дней со дня получения Поручения обеспечивается сканирование запрошенных документов и выгрузка их образов в систему управления хранением документов.

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. Требование о представлении документов (информации) направляется с учетом положений, предусмотренных пунктом 1 статьи 93 Кодекса.

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), обязано исполнить его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщить, 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).

Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных пунктами 2 и 5 статьи 93 Кодекса.

Отказ организации от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 126 Кодекса.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 1291 Кодекса.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговый орган 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 административную ответственность граждан и должностных лиц организации, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 КоАП.

Контроль хода исполнения Поручения осуществляется с использованием ПИК "Истребование документов".

После получения документов от Исполнителя и регистрации в установленном порядке, сопоставляются сведения АИС "Налог"(ФПД Результат истребования документов) с фактически полученными документами, сведения об их соответствии (несоответствии) направляются в МИ ФНС России по ЦОД с уточнением неверно введенных реквизитов документа.

В случае неисполнения Поручения в установленные сроки (по истечении 30 рабочих дней с даты его направления) через вышестоящий налоговый орган Инициатор обращается в вышестоящий налоговый орган Исполнителя с просьбой оказать содействие в получении запрашиваемых документов (информации) с указанием реквизитов неисполненного Поручения.

Для получения оперативной информации в электронном виде (например, налоговой и бухгалтерской отчетности контрагента и др.), имеющейся у налогового органа по месту учета контрагента, средствами АИС "Налог"формируется запрос по форме сопроводительного письма к Поручению, подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и с использованием ПИК "Истребование документов"направляется Исполнителю.

Исполнитель при получении соответствующего запроса производит выгрузку деклараций и бухгалтерской отчетности из ПК АИС в формат MS Word или MS Excel.

Сопроводительное письмо с приложением документов (информации) в электронном виде регистрируется в установленном порядке и направляется по СЭД Инициатору.

Аналогичный порядок истребования документов (информации) применяется при истребовании документов (информации), касающихся (касающейся) участников консолидированной группы налогоплательщиков;

9) выемка документов и предметов в соответствии со статьей 94 Кодекса.

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Форма Постановления о производстве выемки документов и предметов приведена в приложении № 7 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) налогового органа, вынесшего решение о проведении налоговой проверки.

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.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица для производства выемки

квалифицируется как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан, должностных лиц и юридических лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4.1 КоАП.

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

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

Отказ в добровольной выдаче документов и предметов не может быть квалифицирован как административное правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 19.4 КоАП.

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.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных статьями 94, 99 Кодекса.

Форма протокола выемки документов и предметов приведена в приложении № 8 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

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

В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Кодекса.

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.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

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 изъяты;

10) экспертиза в соответствии со статьей 95 Кодекса.

В необходимых случаях 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.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

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, если иное не предусмотрено Кодексом.

Форма Постановления о назначении экспертизы приведена в приложении № 9 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

В 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.

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, предусмотренные пунктом 7 статьи 95 Кодекса, о чем составляется протокол.

Форма Протокола об ознакомлении проверяемого лица с Постановлением о назначении экспертизы и о разъяснении его прав приведена в приложении № 10 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@.

При проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков ответственный участник этой группы подлежит ознакомлению с постановлением о назначении экспертизы.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

заявить отвод эксперту;

просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

знакомиться с заключением эксперта.

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 статьей 95 Кодекса.

Отказ эксперта от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса.

Дача экспертом заведомо ложного заключения влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 129 Кодекса;

11) привлечение специалиста в соответствии со статьей 96 Кодекса.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению

налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Отказ специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса;

12) привлечение переводчика в соответствии со статьей 97 Кодекса.

В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик.

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода либо понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

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.

Отказ переводчика от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса.

Осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 129 Кодекса.

13) вызов понятых (пункт 1 статьи 98 Кодекса).

Понятые могут быть вызваны для участия в следующих мероприятиях налогового контроля:

осмотра;

выемки документов и предметов.

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.

5.5. Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов согласно пункту 12 статьи 89 Кодекса допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев:

проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа;

при ознакомлении с подлинниками истребованных документов (в соответствии с пунктом 2 статьи 93 Кодекса) если налогоплательщик не выразил согласие на такое ознакомление на своей территории;

при проведении выемки (в случаях, предусмотренных статьей 94 Кодекса).

Истребование документов в порядке, установленном статьей 93 Кодекса не должно заменять собой ознакомление с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, полученными по устному требованию проверяющих должностных лиц налогового органа. В

случае необходимости проверяющие составляют и вручают лицу, в отношении которого проводится проверка Уведомление о необходимости обеспечения ознакомления с подлинниками документов, связанными с исчислением и уплатой налогов по рекомендуемой форме согласно ПРИЛОЖЕНИЮ № 1 к настоящему письму.

В случае необеспечения налогоплательщиком (ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков) права должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, ознакомиться с подлинниками документов, необходимых для осуществления налоговой проверки, налоговый орган вправе истребовать копии документов в порядке, установленном статьей 93 Кодекса либо осуществить выемку документов в соответствии со статьей 94 Кодекса.

Необеспечение налогоплательщиком (ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков) права должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, ознакомиться с подлинниками документов, необходимых для осуществления налоговой проверки, может быть квалифицировано как неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль).

Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влечет ответственность граждан и должностных лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4 КоАП.

5.6. Налоговый орган вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса) в случаях:

отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;

отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

При определении сумм налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации расчетным путем необходимо руководствоваться методическими рекомендациями ФНС России по данному вопросу.

5.7. В зависимости от степени охвата проверкой документов и информации, свидетельствующих о деятельности налогоплательщика, проверка документов может быть проведена сплошным или выборочным методом.

При применении сплошного метода проверке подвергаются все документы и информация, указанные в пункте 5.1 настоящего письма.

Как правило, применение сплошного метода проверки является затруднительным по объективным причинам (при проверке налогоплательщиков, относящихся к субъектам крупного и среднего бизнеса) и применяется выборочный метод проверки.

Степень охвата проверкой документов и информации самостоятельно определяется должностными лицами, проводящими проверку, исходя из объема данных, подлежащих проверке, состояния бухгалтерского (налогового) учета налогоплательщика, а также степени вероятности обнаружения налоговых правонарушений, оцениваемой проверяющими исходя из данных анализа информации о налогоплательщике, с учетом предпроверочного анализа, а также результатов ранее проведенных мероприятий налогового контроля.

При применении выборочного метода проверки рекомендуется использовать правила (стандарт) № 16 “Аудиторская выборка”, утвержденные постановлением Правительства

Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 “Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности”, в которых, в частности, приведены методы отбора элементов (например, отбираются однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов, крупнейшие суммы обязательств в рамках договоров, крупнейшие суммы обязательств перед контрагентами без деления на виды обязательств; крупные суммы обязательств в опционах + (-) 5%, и др.), подлежащих проверке с целью сбора доказательств.

5.8. В ходе проведения проверки документов налогоплательщика и информации о налогоплательщике контролируются, в частности, вопросы:

1) полнота устранения выявленных предыдущей выездной налоговой проверкой нарушений правил ведения учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения и иных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также наличие в проверяемом периоде нарушений, аналогичных нарушениям, выявленным предыдущей проверкой;

2) проверка сведений и получение доказательств нарушений законодательства о налогах и сборах признаки совершения которых были выявлены в ходе камеральных проверок, предпроверочного анализа, анализа сведений, полученных при исполнении поручений об истребовании документов у налогоплательщика, сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников;

3) соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях (расчетах), в том числе уточненных, регистрам налогового учета, книгам продаж, книгам покупок (дополнительным листам к ним), регистрам бухгалтерского учета, первичным учетным и другим документам. При этом:

а) проводится общий анализ деятельности и организации учета налогоплательщика, определяются виды деятельности и хозяйственные операции, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на формирование налогооблагаемой базы или свидетельствуют о наличии объектов налогообложения, определяются регистры налогового и бухгалтерского учета, получение которых необходимо для проверки, планируется очередность контрольных мероприятий;

б) анализируется организация учета, документооборота и внутреннего контроля по основным видам деятельности, оценивается возможность выявления оборотов (доходов) не отраженных в учете или в налоговых декларациях, определяются контрольные мероприятия, необходимые (достаточные) для проверки;

в) оценивается возможность и необходимость применения расчетного метода определения сумм налогов в случае отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

г) проводится анализ соответствия показателей налоговых деклараций (расчетов), регистров налогового и бухгалтерского учета, отражающих объемы производства и реализации товаров (работ, услуг) данным об использованных на их производство (реализацию) энергетических и материальных ресурсов (в том числе сырья, комплектующих, вспомогательных и расходных материалов, тары), сведениям о расходах на сбыт, хранение и транспортировку товаров, в том числе, полученным от контрагентов;

д) проводится анализ приказов об учетной политике для целей налогообложения и фактически применяемого порядка ведения раздельного учета операций (объектов налогообложения) с целью выявления систематических ошибок и нарушений при совершении операций, по которым Кодексом установлены требования о ведении раздельного учета;

е) проверяется соответствие содержания представленных договоров фактическим обстоятельствам исполнения сделок, оценивается необходимость изменения юридической квалификации сделок налогоплательщика, как это предусмотрено статьей 45 Кодекса;

ж) проводится анализ движения средств в российской и иностранной валютах, документов

строгой отчетности, движения иных ценностей находящихся в кассе, на счетах в банках на территории Российской Федерации и за рубежом, ценных бумаг, расчетов через третьих лиц;

з) выявляются нестандартные и (или) нетипичные для проверяемого налогоплательщика хозяйственные (финансовые) операции не связанные с ведением основной деятельности, наиболее крупные и (или) сложные (многоступенчатые) сделки, проводится анализ налоговых последствий и вероятности (возможности) получения необоснованной налоговой выгоды в результате совершения таких операций, проводятся необходимые для выяснения фактических обстоятельств совершения сделок контрольные мероприятия, проверяется правильность исчисления и уплаты налогов при совершении подобных сделок;

и) выявляются доходы, полученные в денежном или в натуральном выражении, связанные с реализацией, внереализационные доходы, увеличивающие налоговую базу (пункт 2 статьи 153, статья 162, пункт 2 статьи 249, пункт 1 статьи 210 Кодекса), операции, связанные с безвозмездным выбытием (получением) активов, оказанием (получением) услуг, списанием задолженности (освобождением от обязательств), безвозмездной передачей (получением) имущественных прав по основаниям, не связанным с исполнением возмездных договоров, проверяется правильность определения доходов, налоговой базы, сумм расходов и вычетов;

к) проверяется правильность исчисления налогов по операциям, связанным с исполнением договоров комиссии, поручения, агентских и иных подобных договоров, обоснованность квалификации договоров, проводятся контрольные мероприятия по проверке взаимоотношений и расчетов с контрагентами;

л) проверяется выполнение требований о документальном подтверждении и экономической обоснованности расходов, правомерности применения вычетов с учетом особенностей, установленных отдельными главами Кодекса, наличие первичных документов и счетов-фактур и их соответствие установленным законодательством требованиям, выявляются документы, имеющие признаки недостоверных и проводятся контрольные мероприятия для получения доказательств недостоверности;

4) соответствие изменений динамики показателей налогового учета изменениям динамики по данным регистров бухгалтерского учета, имеющих значение для правильного исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

5) обоснованность получения налоговой выгоды по сделкам с контрагентами-перекупщиками или посредниками (через "цепочки контрагентов"), совершенным с высоким налоговым риском, имеющим признаки нереальных хозяйственных операций, хозяйственных операций, учтенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или совершенных без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), которые могли привести к получению необоснованной налоговой выгоды, проводятся контрольные мероприятия необходимые для получения доказательств необоснованности получения налоговой выгоды;

6) обнаружение фактов совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены налогоплательщиком в соответствии с пунктом 2 статьи 105.16 Кодекса, в случае их обнаружения - совершение действий по извещению ФНС России о факте выявления контролируемых сделок и одновременному направлению полученных сведений о таких сделках, в соответствии с методическими рекомендациями ФНС России по данному вопросу;

7) обоснованность применения предусмотренных законодательством о налогах и сборах налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате;

8) выполнение налоговым агентом обязанностей по исчислению, удержанию и (или) перечислению налога;

9) иные вопросы исполнения законодательства о налогах и сборах.

5.9. В процессе проверки устанавливается соблюдение требований к порядку оформления хозяйственных операций первичными документами.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

формальную проверку, состоящую в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения правил его оформления, установленных действующим законодательством для соответствующих документов;

арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие документа действующему на момент совершения операции законодательству;

проверка достоверности сведений, в процессе которой проверяется соответствие сведений о содержании фактов хозяйственной жизни, приведенных в первичных учетных документах, фактически имевшим место обстоятельствам (произведенным хозяйственным операциям).

Вышеуказанные правила также применимы к документам в электронном виде в случае организации проверяемым налогоплательщиком доступа к ним проверяющих с применением компьютерной техники налогоплательщика.

5.10. В процессе проведения выездной налоговой проверки проверяющими:

а) проводятся мероприятия налогового контроля для проверки и документального закрепления в установленном Кодексом порядке фактов совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, признаки которых были выявлены в ходе проведения камеральных проверок, предпроверочного анализа, анализа сведений, полученных при исполнении поручений об истребовании документов у налогоплательщика, сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников.

б) анализируется финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, имеющая значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности перечисления в соответствующие бюджеты и в государственные внебюджетные фонды налогов, сборов, взносов, предусмотренных действующим законодательством;

в) выявляются искажения и противоречия в содержании исследуемых документов, в том числе несоответствие информации о количестве счетов, открытых налогоплательщиком в кредитных учреждениях, количестве филиалов и представительств, данным, имеющимся у налоговых органов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, ведения бухгалтерского и налогового учета, составления бухгалтерской и налоговой отчетности, анализируется влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;

г) устанавливаются и формулируются описания фактов занижения налоговой базы, необоснованного заявления налоговых вычетов, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;

д) производится доначисление сумм не исчисленных (неправильно исчисленных) налогов, сборов, излишне возмещенных налогов;

ж) устанавливается сумма налога, не перечисленного налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации;

з) в случае уплаты причитающихся сумм налогов, сборов, авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки производится исчисление сумм пеней;

и) формируются предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

6. Окончание проведения выездной налоговой проверки.

6.1. В последний день проведения выездной налоговой проверки руководитель проверяющей группы обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются

предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. Форма Справки о проведенной выездной налоговой проверке приведена в приложении № 2 к приказу ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@. Иные проверяющие указанную справку не составляют и не подписывают.

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

6.2. 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.

Форма Акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки и Требования к составлению Акта налоговой проверки (далее - Требования) приведены в приложениях № 4 и № 6 к приказу ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

Акт выездной налоговой проверки составляется как в случаях обнаружения нарушений законодательства о налогах и сборах, так и в случае отсутствия выявленных нарушений.

Акт налоговой проверки подписывается всеми проверяющими, за исключением выбывших из состава проверяющих на основании решений о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, а также выбывших по объективным причинам (например, увольнение, отпуск по уходу за ребенком, продолжительная болезнь, смерть). В случае, если выбытие из состава проверяющих произошло не на основании решений о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки на Акте налоговой проверки вместо подписи проставляется отметка с указанием причины выбытия и заверяется подписью руководителя проверяющей группы (бригады).

6.3. Акт по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика - организации составляется с учетом фактов и обстоятельств нарушений законодательства о налогах и сборах, установленных в ходе проверок ее филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений.

Налоговым органам при этом необходимо учитывать, что в соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 21 Кодекса налогоплательщики имеют право получать копию акта налоговой проверки. Вручение лицу, в отношении которого проводилась проверка, выписок из акта, промежуточных и рабочих материалов проверки, законодательством о налогах и сборах не предусмотрено и не допускается.

Кодекс не содержит правовых норм, препятствующих проведению налоговой проверки в случае завершения реорганизации проверяемого юридического лица.

Учитывая, что в силу статьи 50 Кодекса обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником, с момента завершения реорганизации процессуальные документы по продолжающейся проверке оформляются в отношении правопреемника. Например, требования о представлении документов (информации), решения о приостановлении проведения выездной налоговой проверки, акт налоговой проверки и др. оформляются на правопреемника с указанием после наименования лица, в отношении которого проводится (проведена) выездная налоговая проверка "(правопреемник организации _____)".

(наименование)

Например, в случае, если проверяемая организация до составления акта проверки реорганизована в форме присоединения к другой организации и в отношении этой организации также проводилась выездная налоговая проверка, в актах этих проверок, составляемых в отношении организации, к которой присоединилась другая организация указывается, что один акт составлен в части деятельности присоединенной организации, а второй акт составлен без учета деятельности присоединенной организации.

6.4. Копии акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки организации направляются в электронном виде налоговым органам, принимавшим участие в проверке филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений организации.

6.5. В акте выездной (повторной выездной) налоговой проверки могут быть отражены факты и обстоятельства следующих налоговых правонарушений, предусмотренных Кодексом:

- 1) статьей 116 “Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе”;
- 2) статьей 118 “Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке”;
- 3) пунктом 1 статьи 119 “Непредставление налоговой декларации”;
- 4) статьей 119.2 “Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения”;
- 5) статьей 120 “Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения”;
- 6) статьей 122 “Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)”;
- 7) статьей 122.1 “Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником”;
- 8) статьей 123 “Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов”;
- 9) пунктом 1 статьи 126 “Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля”;
- 10) статьей 129.2 “Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса”.

Налоговые правонарушения, не предусмотренные указанными выше составами налоговых правонарушений (статья 125, пункт 2 статьи 126, статьи 128, 129, 129.1, 129.3, 129.4 главы 16 Кодекса, а также совершенные банком и предусмотренные главой 18 Кодекса), оформляются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Налоговые правонарушения, совершенные проверяемым налогоплательщиком и предусмотренные пунктом 1 статьи 126 Кодекса, могут быть оформлены в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса в рамках проведения выездной налоговой проверки.

6.6. При составлении акта налоговой проверки налоговым органам необходимо обеспечить идентичность всех экземпляров акта налоговой проверки, в том числе по количеству и составу указываемых в нем приложений, являющихся его неотъемлемыми частями, с учетом положений пункта 31 статьи 100 Кодекса.

В соответствии с пунктом 3.1 статьи 100 Кодекса к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Таким образом, в акте налоговой проверки:

- указываются все приложения, на которые в акте имеются ссылки;
- отдельно указываются приложения, которые вручаются (направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в том числе в виде выписок;
- отдельно указываются приложения, которые не вручаются (не направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка.

Статья 102 Кодекса, регламентируя оборот конфиденциальной информации, содержащей сведения, составляющие налоговую тайну, не препятствует сбору и использованию налоговыми органами в качестве доказательств документов, подтверждающих факты нарушений

законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Указанная регламентация не препятствует выполнению налоговыми органами положений пункта 3.1 статьи 100 Кодекса, учитывая, что пункт 3 статьи 100 Кодекса требует, чтобы факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, указывались в акте как документально подтвержденные. Более того, подпункт 3 пункта 1 статьи 102 Кодекса исключает из состава сведений, составляющих налоговую тайну, сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

Налоговым органам при применении пункта 3.1 статьи 100 Кодекса необходимо учитывать, что конкретный документ наряду со сведениями о нарушениях (сведениями, подтверждающими факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленными в ходе проверки, может содержать информацию, содержание которой не имеет доказательственного значения, и при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц. Именно такие документы прилагаются к акту налоговой проверки в виде заверенных налоговым органом выписок.

Кроме того, выписка должна содержать техническую информацию, идентифицирующую документ.

Выписка из документа, составленная по правилам пункта 3.1 статьи 100 Кодекса:

содержит сведения, идентифицирующие документ;

содержит сведения о нарушениях (сведения, подтверждающие факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые при этом могут одновременно составлять банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относиться к персональным данным физических лиц;

не содержит информацию, не имеющую отношение к делу о налоговом правонарушении, и которая при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц.

Например, выписка по операциям на счете в банке, запрошенная согласно статье 86 Кодекса, содержит сведения о всех операциях на счете в банке за определенный период. В том случае, если в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении используются сведения об отдельных операциях на счете, документ прилагается к акту налоговой проверки в виде выписки. Однако в том случае, если имеющий отношение к делу о налоговом правонарушении факт может быть подтвержден только полной выпиской по операциям на счете (например, факт осуществления транзитных платежей только либо преимущественно между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций), документ должен быть приложен к акту налоговой проверки в полном объеме.

Иные документы, приведенные в пункте 1.14 Требований и не являющиеся приложениями к акту налоговой проверки вместе с актом налоговой проверки являются материалами налоговой проверки и формируют дело о нарушении законодательства о налогах и сборах, которое рассматривается в соответствии со статьей 101 Кодекса.

Решения налогового органа, принятые в ходе выездной налоговой проверки в отношении проверяемого лица могут являться приложениями к акту налоговой проверки в случае, если их копии не вручены налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 21 Кодекса.

7. Направление (вручение) акта проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка.

7.1. Акт налоговой проверки после подписания лицами, проводившими соответствующую проверку, подписывается лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), а если проводилась проверка консолидированной группы налогоплательщиков, подписывается ответственным участником этой группы (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (ответственного

участника консолидированной группы налогоплательщиков), или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки (пункт 2 статьи 100 Кодекса).

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел (в случае если они привлекались к проведению проверки), за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

В случае если сотрудники органа внутренних изложили свое мнение в заключении, оно должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

7.2. Одновременно с подписанием акта налоговой проверки лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем), рекомендуется вручать акт проверки.

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 течении 5 дней с даты этого акта (пункт 5 статьи 100 Кодекса).

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение 10 дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков.

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 (с необходимыми приложениями) 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.

7.3. Вручение акта проверки производится с приложениями, подлежащими вручению лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в соответствии с требованиями пункта 3.1 статьи 100 Кодекса.

7.4. Реализация пункта 2 статьи 101 Кодекса при вручении (направлении) акта налоговой проверки, осуществляется следующими действиями.

Налогоплательщику одновременно с актом налоговой проверки вручается (направляется) письменный документ за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, извещается о времени и месте рассмотрения материалов проверки. При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы.

В случае невозможности вручения извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лично налогоплательщику, такое извещение направляется по почте заказным письмом по юридическому адресу налогоплательщика, а также по адресу места жительства руководителя организации заказным письмом с уведомлением. Кроме того, налогоплательщик - физическое лицо или руководитель организации могут быть уведомлены о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки путем направления телеграммы по адресу его места жительства. Подтверждением надлежащего уведомления о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является полученное налоговым органом почтовое уведомление о вручении направленного заказного письма либо телеграммы лично адресату. В случае отказа налогоплательщика от получения Акта лично, данный факт отражается на последней странице Акта.

Рекомендуемая форма извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки приведена в ПРИЛОЖЕНИИ № 2 к настоящему письму.

Один экземпляр Акта направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае, если по результатам выездной налоговой проверки не выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах, у налоговых органов отсутствуют основания для вынесения решения, предусмотренного статьей 101 Кодекса, рассмотрение материалов налоговой проверки не организуется, пункт 2 статьи 101 Кодекса не применяется. В указанных случаях в течении 3 дней после составления Акта выездной налоговой проверки руководителем проверяющей группы составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которая должна содержать все сведения, фиксируемые в Справке о проведенной выездной налоговой проверке (пункт 15 статьи 100 Кодекса), а также запись об отсутствии выявленных в ходе проверки документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах. К докладной записке прикладывается экземпляр Акта выездной налоговой проверки и документы, послужившие основанием для включения плательщика в план выездных налоговых проверок. Докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, являющимся руководителем проверяющей группы, и визируется начальником отдела, проводящего проверку. На основании резолюции руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на указанной докладной записке вносятся соответствующие сведения в информационные ресурсы налоговых органов.

7.6. Не позднее двух дней со дня вручения (направления по почте заказным письмом) лицу Акта выездной налоговой проверки он передается в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, с отметкой о вручении или с приложением копии квитанции о направлении заказного письма по почте, и копии Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Иные материалы направляются в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, по отдельному запросу.

7.6. Не позднее двух дней со дня вручения (направления по почте заказным письмом) лицу Акта выездной налоговой проверки он передается в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, с отметкой о вручении или с приложением копии квитанции о направлении заказного письма по почте, и копии Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Иные материалы направляются в отдел, ответственный за досудебное урегулирование налоговых споров, по отдельному запросу.

7.7. Учитывая, что процедура рассмотрения материалов проверки согласно пункту 1 статьи 101 Кодекса начинается по истечении срока, указанного в пункте 6 статьи 100 Кодекса, исчисляемого со дня получения лицом, в отношении которого проведена налоговая проверка, акта налоговой проверки, планировать время рассмотрения материалов налоговой проверки необходимо исходя даты получения акта, определяемой исходя из способа его вручения (направления) (лично или по почте заказным письмом (при условии уклонения от получения акта налоговой проверки)).

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов.

Приложение: на 4 л. в 1 экз.

Действительный государственный советник Российской Федерации 2 класса	С.Н. Андрущенко
--	-----------------

Приложение № 1
к письму Федеральной
налоговой службы
от _____ 20__ г.
№ _____

(полное наименование организации или
полное наименование организации и
обособленного подразделения организации
(при наличии), ИНН/КПП (Ф.И.О.
физического лица*, ИНН (при наличии);
место нахождения организации или
место нахождения обособленного
подразделения организации
(место жительства физического лица)

УВЕДОМЛЕНИЕ

о необходимости обеспечения ознакомления с документами,
связанными с исчислением и уплатой налогов

В соответствии с пунктом 12 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации Вам необходимо обеспечить возможность должностным лицам налогового органа, указанным в Решении _____

(руководителя (заместителя
руководителя), наименование налогового органа, Ф.И.О.) о проведении
выездной налоговой проверки от _____ № _____ ознакомления
с оригиналами документов, связанных с исчислением и уплатой налогов:

- 1) _____
(наименования, реквизиты, или иные индивидуализирующие
признаки документов)
- 2) _____
- 3) _____

По выбору налогоплательщика обеспечение возможности ознакомления с оригиналами документов может быть осуществлено путем:

представления оригиналов документов в помещение налогового органа;

предоставление возможности ознакомления с оригиналами документов и их осмотра в помещении налогоплательщика.

Необеспечение возможности ознакомления в ходе налоговой проверки с оригиналами документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, квалифицируется как неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), и влечет административную ответственность, предусмотренную частью 1 статьи 19.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

В случае необеспечения возможности ознакомления в ходе выездной налоговой проверки с оригиналами документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, необходимые для проверки документы могут быть истребованы в соответствии со статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации или произведена их выемка в соответствии со статьей 94 Налогового

кодекса Российской Федерации.

(должность, наименование налогового органа)

(дата)

(подпись)

(Ф.И.О.)

**** С Уведомлением о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, ознакомлен:**

(полное наименование организации или полное наименование организации и обособленного подразделения организации (при наличии))

(дата)

(подпись)

(Ф.И.О.)

* Здесь и далее отчество указывается при наличии.

**** Заполняется в случае вручения Уведомления о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налог, соответствующему лицу.**

Приложение № 1
к письму Федеральной
налоговой службы
от _____ 20__ г.
№ _____

(полное наименование организации или полное наименование организации и обособленного подразделения организации, ИНН/КПП (Ф.И.О. физического лица*, ИНН (при наличии)); место нахождения организации (обособленного подразделения организации) (место жительства физического лица)

ИЗВЕЩЕНИЕ № _____
о времени и месте рассмотрения материалов
выездной налоговой проверки

В соответствии с пунктом 2 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации настоящим сообщая, что "___" _____ г. в ___ час. ___ мин. в

(наименование налогового органа)

(адрес налогового органа)

в кабинете № _____ у _____
(должность, Ф.И.О. должностного лица налогового органа)
состоится рассмотрение материалов налоговой проверки

(полное и сокращенное наименования организации, ИНН/КПП
или полное и сокращенное наименования организации и филиала
(представительства) организации, ИНН/КПП; Ф.И.О. физического
лица, ИНН (при наличии)

назначенной на основании решения руководителя (заместителя руководителя) :

(наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

от

(дата)

№

При себе иметь паспорт или иной документ, удостоверяющий личность и доверенность
(для представителя).

(должность, наименование налогового органа)

(дата)

(подпись)

(Ф.И.О.)

** “Извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки получил”:

(полное наименование организации или полное
наименование организации и обособленного
подразделения организации)

(дата)

(подпись)

(Ф.И.О.)

* Здесь и далее отчество указывается при наличии.

** Заполняется в случае вручения Извещения о времени и месте рассмотрения материалов
налоговой проверки непосредственно соответствующему лицу.