

**Содержание**

1.1. Налоговый контроль (занятие лекционного типа), 2 часа.

1.2. Цель и задачи занятия.

1.3. Учебные вопросы:

[§ 1. Налоговая декларация как основная форма налоговой отчетности 4](#_Toc419386479)

[§ 2. Основные положения налогового контроля 7](#_Toc419386480)

[§ 3. Камеральная налоговая проверка 13](#_Toc419386481)

[§ 4. Выездная налоговая проверка 16](#_Toc419386482)

[§ 5. Налоговый контроль в связи 22](#_Toc419386483)

[с совершением сделок между взаимозависимыми лицами 22](#_Toc419386484)

[§ 6. Оформление результатов налогового контроля 27](#_Toc419386485)5. Представительство в налоговых правоотношениях **Ошибка! Закладка не определена.**

1.4. Рекомендуемая литература по данному занятию.

1.5. Краткое описание учебных вопросов.

1.6. После изучения темы обучающийся с целью контроля усвоения информации должен пройти текущий контроль успеваемости в форме компьютерного тестирования в системе «STELLUS».

##### Методические рекомендации

**Цель:** изучение основополагающих вопросов налогового права по теме «Налоговый контроль.

**Цель занятия:** закрепить, углубить и расширить знания курсантов»,

**Знать:** понятие и значение налоговой отчетности и налогового учета, понятие и значение налогового контроля, принципы и формы налогового контроля, виды налогового контроля, понятие и порядок проведения налоговых проверок, полномочия органов внутренних дел при проведении выездных налоговых проверок.

**Уметь:** характеризовать формы налоговой отчетности, механизм производства по учету налогоплательщиков, оформлять результаты налоговых проверок, грамотно и аргументировано говорить, логически правильно выражать свои мысли

***! К практическому занятию необходимо подготовить доклады на темы:***

* ***«Взаимодействие органов внутренних дел с налоговыми органами в связи с осуществлением налоговых проверок»***
* ***«Налоговый контроль в связи с совершением сделок взаимозависимыми лицами»***

*.*

## § 1.Налоговая декларация как основная форма налоговой отчетности

Основной формой налоговой отчетности является налоговая декларация, которая в пункте 1 статьи 80 НК РФ определяется как письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Таким образом, первое требование законодателя к рассматриваемому документу – письменная форма (на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации). Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Второе требование связано с содержанием налоговой декларации.   
В ней должны быть указаны:

– единый по всем налогам идентификационной номер налогоплательщика

– полученные доходы и их источники;

– произведенные расходы;

– налоговые льготы;

– исчисленная сумма налога.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов, за исключением:

1) вида документа: первичный (корректирующий);

2) наименования налогового органа;

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

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

5) номера контактного телефона налогоплательщика;

6) сведений, подлежащих включению в налоговую декларацию в соответствии с главой 21 НК РФ.

По общему правилу налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком в сроки, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется по установленной форме. Формы налоговых деклараций (расчетов) и порядок их заполнения, а также форматы и порядок представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются ФНС по согласованию с Министерством финансов РФвместе с документами, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде.

Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленным форматам в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым ФНС, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации, следующими категориями налогоплательщиков:

* налогоплательщиками, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
* вновь созданными (в том числе при реорганизации) организациями, численность работников которых превышает 100 человек;
* налогоплательщиками, не указанными выше, для которых такая обязанность предусмотрена частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются организацией (индивидуальным предпринимателем, привлекавшим в указанный период наемных работников) в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации - не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной ФНС, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

* налогоплательщиками, в соответствии со статьей 83 НК РФ отнесенными к категории крупнейших, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

По данным ФНС, 67,7% организаций, ведущих финансово-хозяй-ственную деятельность, сдают отчетность в электронном виде и более 60% индивидуальных предпринимателей также используют средства телекоммуникации для представления налоговых деклараций. При этом более половины всех налогоплательщиков (52%) имеют доступ по каналам связи и через Интернет к персонифицированной информации о состоянии расчетов с бюджетом. В планах ФНС России – перевести на электронную отчетность 80% организаций к 2015 году[[1]](#footnote-2).

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения.   
При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Необходимо обратить внимание на обязанность налогоплательщика в случае обнаружения им в поданной налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы подлежащего уплате налога, внести в декларацию необходимые изменения и дополнения. Эта обязанность реализуется путем представления в соответствующий налоговый орган заявления с приложением к нему листов декларации, по которым производятся изменения и дополнения (уточненная декларация, далее – УНД).

*Если УНД сдается до истечения срока подачи налоговой декларации*, она считается поданной в день подачи заявления.

*Если УНД сдается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок.

*Если УНД сдается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога*, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении этих обстоятельств налоговым органом при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

В случае, если участник договора инвестиционного товарищества – управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета, предоставил участникам договора инвестиционного товарищества копию уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества, налогоплательщики, уплачивающие налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц в связи с их участием в договоре инвестиционного товарищества, обязаны подавать уточненную налоговую декларацию (расчет).

Уточненная налоговая декларация (расчет) должна быть представлена в налоговый орган по месту учета участника договора инвестиционного товарищества не позднее 15 дней со дня, когда ему была передана копия уточненного расчета финансового результата инвестиционного товарищества.

При этом, если уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган в сроки, указанные в абзаце втором пункта 6.1   
статьи 81, участник договора инвестиционного товарищества, не являющийся управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, освобождается от ответственности.

Если участник договора инвестиционного товарищества обжалует акты или решения налогового органа, которыми были изменены финансовые результаты инвестиционного товарищества, он обязан представить уточненную налоговую декларацию (расчет) не позднее 15 дней со дня, когда вышестоящим налоговым органом было принято решение по результатам рассмотрения его жалобы.

Остановимся на *практике ликвидации фирм, которые не сдают отчетность, а также фирм-однодневок.* Начиная с 2005 года налоговыми органами на постоянной основе проводится работа по исключению недействующих юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ). По состоянию на 1 ноября 2011 года из ЕГРЮЛ исключено 1,5 миллиона недействующих юридических лиц. Порядок исключения недействующих юридических лиц не изменялся. В соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»[[2]](#footnote-3) налоговым органам предоставлено право принятия решения об исключении недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ с соблюдением административной процедуры.

Так, в соответствии с законом юридическое лицо, которое в течение последних 12 месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций по банковским счетам, признается фактически прекратившим свою деятельность и может быть исключено из ЕГРЮЛ в порядке, предусмотренном названным Федеральным законом.

Принимаемое налоговым органом при наличии одновременно двух вышеуказанных признаков недействующего юридического лица решение о предстоящем исключении юридического лица из ЕГРЮЛ публикуется в журнале «Вестник государственной регистрации».

При этом законом предусмотрено право как самого недействующего юридического лица, так и любого заинтересованного лица, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ, в течение трех месяцев с момента опубликования решения о предстоящем исключении юридического лица обратиться в налоговый орган с заявлением о невозможности осуществления указанной процедуры.

В случае получения налоговым органом заявлений заинтересованных лиц решение об исключении недействующего юридического лица из   
ЕГРЮЛ не принимается, и такое юридическое лицо может быть ликвидировано в установленном гражданским законодательством порядке.

## § 2. Основные положения налогового контроля

Налоговый контроль – один из важнейших институтов законодательства о налогах и сборах. Он может быть определен как деятельность по установлению правильности и своевременности уплаты установленных действующими законодательными актами налогов и сборов.

Налоговый контроль включает в себя как производство по учету налогоплательщиков, так и контрольное налоговое производство.

Налоговый контроль проводится на основе общеправовых и специальных принципов.

К общеправовым принципам налогового контроля относят:

1) принцип законности (установление и взимание налогов и сборов исключительно на основе законодательства; формы и методы налогового контроля устанавливаются исключительно НК РФ);

2) принцип юридического равенства (не допускается установление специальных условий проведения налоговых проверок в зависимости от форм собственности, гражданство индивидуального предпринимателя и т. д.);

3) принцип соблюдения прав человека и гражданина (доступ должностных лиц налоговых органов при проведении налоговых проверок в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных законом или на основании судебного решения не допускается);

4) принцип гласности (обеспечение информацией о проведении мероприятий налогового контроля) и др.

К специальным принципам налогового контроля относят следующие принципы:

1) всеобщности налогового контроля (все налогоплательщики подлежат налоговому контролю);

2) единства налогового контроля (единый учет налогоплательщиков, единство форм, методов и порядка проведения налогового контроля);

3) территориальности налогового контроля (в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика с тем налоговым органом, где состоит на учете);

4) презумпции добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов (в соответствии со ст. 3 НК РФ все сомнения трактуются в пользу налогоплательщика);

5) соблюдения налоговой тайны[[3]](#footnote-4);

6) возмещения ущерба, причиненного в результате неправомерных действий при проведении налогового контроля (убытки возмещаются в полном объеме, включая упущенную выгоду, – ст. 35 и 103 НК РФ).

**Виды налогового контроля**

***1. В зависимости от характеристики контролируемых лиц:***

а) налоговый контроль организаций;

б) налоговый контроль консолидированной группы налогоплательщиков;

в) налоговый контроль индивидуальных предпринимателей;

г) налоговый контроль физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

***2. В зависимости от объема контролируемой деятельности*** проверяемого лица:

а) комплексный налоговый контроль – подразумевает исследование всего комплекса деятельности подконтрольного лица по всем вопросам соблюдения налогового законодательства за определенный период времени либо предусматривается комплексная проверка организации одновременно с проверкой всех ее обособленных подразделений;

б) тематический (специальный, или выборочный) налоговый контроль – осуществление проверки деятельности подконтрольного лица по уплате определенных налогов (например, только федеральных, только региональных или только местных налогов и сборов; только прямых или только косвенных налогов и т. д.) или по отдельным вопросам соблюдения налогового законодательства;

в) целевой налоговый контроль производится по отдельным финансовым операциям налогоплательщиков, таким, например, как экспортно-импортные операции; по вопросам правомерности возмещения сумм косвенных налогов из бюджета; по вопросам правильности применения налоговых льгот и т. д.

***3. В зависимости от используемых методов и приемов*** проверки документов налоговый контроль делится еще на два подвида.

*1. В зависимости от степени охвата предметов контроля:*

а) сплошной налоговый контроль – предполагает проверку всех имеющихся документов, связанных с уплатой налогов и сборов, а также исполнением иных обязанностей, установленных налоговым законодательством;

б) выборочный налоговый контроль – предусматривает проверку только части специально отобранных документов. Может перерасти в сплошной при обнаружении систематических нарушений, присущих всему массиву документации.

*2. В зависимости от источников получения сведений и данных:*

а) документальный налоговый контроль, основанный на изучении документально зафиксированных данных, осуществляемый путем формальной, логической и арифметической проверки документов и использования других приемов;

6) фактический налоговый контроль, основанный на изучении фактического состояния объектов налогообложения, осуществляется путем проведения инвентаризации имущества, обследования помещений, проведением экспертиз и т. д.;

в) встречный налоговый контроль, предусматривающий получение информации о действиях обязанных лиц от их контрагентов, банков и других третьих лиц.

***4. В зависимости от стадии осуществления мероприятий налогового контроля***:

а) предварительный налоговый контроль – предполагает профилактику и предупреждение нарушений налогового законодательства. К мероприятиям предварительного налогового контроля следует отнести осуществление учета организаций и физических лиц, создание налоговых постов и т. п.;

6) текущий налоговый контроль – носит оперативный характер, проводится в отчетном периоде, в основном в виде дачи пояснений по уплате налогов, истребования документов, учета налоговых поступлений и т. д.;

в) последующий налоговый контроль – проверка реального исполнения требований налогового законодательства, решений и предписаний контролирующих органов; проводится по окончании отчетных периодов в основном в виде налоговых проверок и отличается углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности организации или физического лица за истекший период, позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля.

***5. В зависимости от места проведения мероприятий налогового контроля:***

а) камеральный налоговый контроль – осуществляется по месту расположения налогового органа;

б) выездной налоговый контроль – проводится по месту нахождения проверяемого лица (налогоплательщика, налогового агента и др.).

Камеральный налоговый контроль позволяет наиболее оперативно и с наименьшими затратами проверить деятельность лица по исполнению своих обязанностей в сфере налогообложения, в то время как выездной налоговый контроль имеет больший арсенал средств и методов для проведения более глубокого контроля за исполнением требований налогового законодательства. Налоговые проверки по одному и тому же налогу могут осуществляться не чаще одного раза в год, при этом проверяемый период не должен превышать трех лет.

По данным отчета о результатах контрольной деятельности ФНС, в 2011 году в целом по России проведено более 3,5 млн налоговых проверок. Конкретные данные представлены в таблице 1[[4]](#footnote-5).

***6. В зависимости от плана проведения контрольных мероприятий:***

а) плановый налоговый контроль;

б) внеплановый налоговый контроль, который осуществляется только в установленных налоговым законодательством случаях, например при реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика.

Таким образом, приведенная классификация в зависимости от различных критериев показывает многогранность и сложность такого явления, как налоговый контроль.

*Таблица 1*

**Сведения об организации и проведении камеральных**

**и выездных проверок по состоянию на 1 января 2012 года**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Количество  проверок | Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб. |
| Камеральные проверки | 36 361 083 | 53 900 081 |
| из них выявивших нарушения | 2 105 050 | – |
| Выездные проверки организаций и физических лиц | 67 349 | 288 167 517 |
| в том числе выявившие нарушения | 66 579 | – |
| Проверки организаций | 51 649 | 271 513 347 |
| из них выявившие нарушения | 51 078 | – |
| Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок соблюдения банками требований, установленных статьями 46, 60, 76, 86 НК РФ | – | 56 314 081 |

**Формы налогового контроля**

Форма налогового контроля как внешнее выражение конкретного содержания отражается, прежде всего, в совершении конкретных действий по применению тех или иных приемов и способов для установления фактов объективной действительности, а также в документах налогового контроля, закрепляющих его результаты.

В настоящее время в статье 82 НК РФ устанавливаются следующие формы проведения налогового контроля:

– налоговые проверки;

– получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

– проверки данных учета и отчетности;

– осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

– другие формы, предусмотренные НК РФ (такие, например, как выемка, инвентаризация, встречные проверки и т. д.).

Как видно, приведенный перечень форм налогового контроля не является исчерпывающим. Налоговые органы вправе осуществлять налоговый контроль и в иных формах, не запрещенных законом.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

**Методы налогового контроля**

Метод налогового контроля можно определить как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, то есть при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Базируясь на предложенных различными авторами концепциях методов финансового и налогового контроля, следует говорить о сложившейся многоуровневой системе методов налогового контроля, которая включает в себя следующие виды методов:

1) общенаучные методы, такие как: анализ и синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод и другие методы, которые применяются при осуществлении любого вида деятельности;

2) специальные методы исследования, такие как: проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза, метод сопоставимых рыночных цен; метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли. Отметим, что два последних метода являются новыми. Первые три были предусмотрены и статьей 40 НК РФ. Правила использования всех этих методов подробно регламентированы в главе 14.3 НК РФ;

3) методы воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие как: убеждение, поощрение, принуждение и др.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве.

## § 3. Камеральная налоговая проверка

Камеральная налоговая проверка (далее – КНП) – это самая распространенная форма налогового контроля, которая проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В России с 2007 года полномочия налоговых органов при проведении КНП были серьезно ограничены (ограничена возможность истребования документов у налогоплательщика), с 2010 года запрещено повторное истребование ранее представленных в ходе налоговых проверок документов и др.).

У налоговых администраций многих европейских стран имеются значительные полномочия, позволяющие им проводить КНП эффективно.

Так, например, в Швеции, Норвегии при проведении КНП любых деклараций у налогоплательщика можно истребовать первичные документы   
(в России – по декларации по НДС и только в случае, если сумма вычетов по декларации по НДС превысила сумму исчисленного налога). В Норвегии разрешено проведение осмотра территорий, помещений, документов и предметов налогоплательщика, а также проведение инвентаризации вне рамок выездных налоговых проверок.

Во Франции, Швеции, Германии, проводя налоговые проверки, налоговые органы имеют право получить доступ к электронным базам данных бухгалтерского и налогового учета проверяемых налогоплательщиков.   
В США, Великобритании, Германии, Канаде налоговые органы могут проводить оперативно-разыскную деятельность. В ряде стран налоговые органы при проведении налоговых проверок имеют доступ к базам данных национальных банков, а также иных ведомств и организаций (органов статистики, монопольных перевозчиков и пр.), обладающих необходимой для налогового контроля информацией.

**Правила проведения КНП**

КНП проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

КНП расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества – управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета (далее – управляющий товарищ).

Если КНП выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 дней необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета).

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение 5 дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган указанные выше пояснения относительно выявленных ошибок, противоречий вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового (бухгалтерского) учета и иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее КНП, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ.

При проведении КНП налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

При проведении КНП налоговый орган, по общему правилу, не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы (исключением, например, являются налоговые декларации по НДС с заявленными вычетами; при проведении КНП по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе дополнительно истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

При проведении КНП налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества налоговый орган вправе истребовать у него сведения о периоде его участия в таком договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества, а также использовать любые сведения о деятельности инвестиционного товарищества, имеющиеся в распоряжении налогового органа.

При проведении КНП на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по налогу, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

В случае, если до окончания КНП налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет), КНП ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая КНП на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение КНП означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной КНП, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

КНП по консолидированной группе налогоплательщиков проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также других документов о деятельности этой группы, имеющихся у налогового органа.

При проведении КНП по консолидированной группе налогоплательщиков налоговый орган вправе истребовать у ответственного участника этой группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в соответствии с главой 25 НК РФ, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы.

Необходимые пояснения и документы по консолидированной группе налогоплательщиков налоговому органу представляет ответственный участник этой группы.

При проведении КНП налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком - участником регионального инвестиционного проекта, по налогам, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов, налоговый орган вправе истребовать у такого налогоплательщика сведения и документы, подтверждающие соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам.

## 

## § 4. Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка наиболее регламентирована в действующем налоговом законодательстве (ст. 89 НК РФ).

Количество выездных налоговых проверок ежегодно снижается. Если раньше проверялся каждый десятый налогоплательщик, то теперь проверками охвачен только 1 налогоплательщик из 100. Подводя предварительные итоги 2011 года, глава ФНС М. Мищустин отметил, что за 9 месяцев 2011года количество проверок снизилось с 56 до 49 тысяч, или на 12% по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. При этом доначисления в среднем на одну выездную проверку составили порядка 4,5 млн руб.[[5]](#footnote-6)

Выездная налоговая проверка (далее – ВНП) проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения ВНП, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении ВНП, по общему правилу, выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

*Исключения:*

1. Решение о проведении ВНП организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков[[6]](#footnote-7), выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

2. Решение о проведении ВНП организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре "Сколково"»[[7]](#footnote-8), выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

3. Самостоятельная ВНП филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту его нахождения.

Решение о проведении ВНП должно содержать следующие сведения:

– полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика;

– предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

– периоды, за которые проводится проверка;

– должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

**Правила проведения ВНП**

Разработанная ФНС Концепция системы планирования выездных проверок[[8]](#footnote-9) определила 12 критериев налоговых рисков, по которым в результате аналитической работы проводится отбор налогоплательщиков для включения в план ВНП. Эти критерии общедоступны и размещены на интернет-сайте ФНС <http://www.nalog.ru/>.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения ВНП, могут являться:

 1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

 2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

 3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

 4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

 5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

 6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РРФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

 8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

 9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.

 10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

 11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

 12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

 При оценке вышеуказанных показателей налоговый орган в обязательном порядке анализирует возможность извлечения либо наличие необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.

При планировании выездных проверок оцениваются все аспекты деятельности налогоплательщика. Отбираются те налогоплательщики, которые попали одновременно в несколько зон налоговых рисков. Чем их больше – тем вероятность выездной проверки выше.

Традиционные зоны налоговых рисков в совокупности – это низкая налоговая нагрузка и рентабельность, наличие убытков, выплата заработной платы ниже среднего уровня по отрасли в регионе, а также ведение хозяйственной деятельности с применением схем уклонения от уплаты налогов.

ВНП в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом ВНП является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В рамках ВНП может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей ВНП проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Налоговые органы не вправе проводить две и более ВНП по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух ВНП в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения ВНП налогоплательщика сверх указанного ограничения.

ВНП не может продолжаться более 2 месяцев. Указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев[[9]](#footnote-10).

В рамках ВНП налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную ВНП филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. При проведении самостоятельной ВНП филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

В рамках ВНП налоговый орган вправе проверять деятельность налогоплательщика, связанную с его участием в договоре инвестиционного товарищества, а также запрашивать у участников договора инвестиционного товарищества информацию, необходимую для проведения ВНП, в порядке, установленном статьей 93.1 НК РФ.

В случае, если выездная налоговая проверка проводится в отношении налогоплательщика, не являющегося управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета (далее – управляющий товарищ), требование о представлении документов и (или) информации, связанных с его участием в договоре инвестиционного товарищества, направляется управляющему товарищу. Если управляющий товарищ не представил документы и (или) информацию в установленный срок, требование о представлении документов и (или) информации, связанных с участием проверяемого налогоплательщика в инвестиционном товариществе, может быть направлено другим участникам договора инвестиционного товарищества.

Срок проведения ВНП исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

*Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение ВНП:*

1) для истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ. Приостановление проведения ВНП по этому основанию допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;

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

3) для проведения экспертиз;

4) для перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Общий срок приостановления проведения ВНП не может превышать 6 месяцев. В случае, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подпункте 2, и в течение 6 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 3 месяца.

На период действия срока приостановления проведения ВНП 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.

***Повторная ВНП –*** проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Повторная ВНП налогоплательщика может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной ВНП проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Если при проведении повторной ВНП выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной ВНП, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

ВНП, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

*Налогоплательщик обязан* обеспечить должностным лицам налоговых органов, проводящим ВНП, возможность ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При проведении ВНП у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 НК РФ.

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения ВНП по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных статьей 94 НК РФ.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие ВНП, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 НК РФ.

При наличии у осуществляющих ВНП должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ.

*В последний день проведения ВНП проверяющий обязан составить справку* о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

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

*Правила проведения ВНП*, рассмотренные нами, применяются *припроведении ВНП консолидированной группы налогоплательщиков*с учетом особенностей, установленных статьей 89.1 НК РФ.

В частности, ВНП консолидированной группы налогоплательщиков проводится в отношении налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков на территории (в помещении) ответственного участника этой группы и на территориях (в помещениях) иных участников этой группы. Решение о проведении ВНП консолидированной группы налогоплательщиков выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника этой группы.

Самостоятельная ВНП филиала или представительства участника консолидированной группы налогоплательщиков не проводится.

Проведение ВНП консолидированной группы налогоплательщиков в порядке, установленном статьей 89 НК РФ, не препятствует проведению самостоятельных ВНП участников этой группы по налогам, которые не подлежат исчислению и уплате указанной консолидированной группой налогоплательщиков, с отдельным оформлением результатов таких проверок.

Предметом ВНП консолидированной группы налогоплательщиков является правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций по этой группе.

ВНП консолидированной группы налогоплательщиков не может продолжаться более 2 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.

В сентябре 2013 г. в НК РФ были внесены нормы, посвященные *особенностям проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика - участника регионального инвестиционного проекта (статья 89.2.НК РФ)*

В предмет такой ВНП, дополнительно включается соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям, предъявляемым к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным НК РФ, законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Если капитальные вложения в соответствии с региональным инвестиционным проектом должны быть осуществлены в срок, не превышающий 5 лет со дня включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов, то в рамках ВНП может быть проверен период, не превышающий 5 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта, обязан обеспечивать в течение 6 лет сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, при исчислении которых были использованы налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов, а также документов, подтверждающих соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к региональным инвестиционным проектам и (или) его участникам.

Данные положения распространяются также на проведение выездной налоговой проверки организации, статус участника регионального инвестиционного проекта которой прекращен.

## § 5. Налоговый контроль в связи

## с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

С 1 января 2012 года в российском налоговом законодательстве введен новый институт «контролируемые сделки», которому посвящена глава 14.4 НК РФ.

***Контролируемые сделки*** – это те сделки, цены которых налоговые органы вправе проверить на соответствие рыночным. К ним относятся следующие сделки:

***1. Сделки между взаимозависимыми лицами.*** К данным сделкам приравниваются также сделки по реализации товаров (работ, услуг), совершаемые с участием лиц, не являющихся взаимозависимыми. Таким образом, перепродажа товаров (работ, услуг) взаимозависимому лицу через посредников будет контролироваться, если последние:

– не выполняют в данной совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров (работ, услуг);

– принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи.

Указанные правила установлены подпунктом 1 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ[[10]](#footnote-11).

Следует отметить, что из группы сделок между взаимозависимыми лицами, в том числе совершенных через посредников, выделены сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России. Также выделены сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых являются налоговыми резидентами Российской Федерации. Данные сделки признаются контролируемыми при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

– сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает   
1 млрд руб. (подп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). Для этого правила предусмотрены переходные положения. Лимит в 1 млрд руб. будет действовать с 2014 года. В 2012 году доход по таким сделкам должен составлять   
3 млрд руб., в 2013 году – 2 млрд руб. (п. 3 ст. 4 Федерального закона от   
18 июля 2011 года № 227-ФЗ);

– одна из сторон сделки является плательщиком НДПИ, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. Одновременно предметом сделки должно быть добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны объектом обложения НДПИ, при добыче которого применяется ставка, установленная в статье 342 НК РФ в процентах (подп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК РФ). При этом сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год должна превышать 60 млн руб. (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

– среди сторон сделки есть плательщики ЕСХН или ЕНВД и лица, не уплачивающие эти налоги. Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 100 млн руб. за календарный год;

– хотя бы одна из сторон сделки – участник проекта «Сколково». Этот участник должен применять освобождение от налога на прибыль или перечислять данный налог по нулевой ставке согласно пункту 5.1 статьи 284 НК РФ. Одной из других сторон сделки должно быть лицо, не освобожденное от налога на прибыль и не применяющее указанную ставку. Сумма доходов по таким сделкам должна превышать 60 млн руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ);

– хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны, в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль. Другая сторона сделки не должна быть резидентом такой ОЭЗ. Сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год также должна превышать 60 млн руб.

***2. Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли.*** Предметом таких сделок должны являться товары, входящие в состав следующих товарных групп:

– нефть и товары, выработанные из нефти;

– черные металлы;

– цветные металлы;

– минеральные удобрения;

– драгоценные металлы и драгоценные камни.

Для данной категории сделок также установлена сумма доходов, при превышении которой сделки, совершенные с одним лицом, считаются контролируемыми. Эта сумма должна составлять более 60 млн руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК РФ).

***3. Сделки, одной из сторон которых является лицо, зарегистрированное в офшорах.*** Сумма доходов по таким сделкам также должна превышать 60 млн руб. за календарный год.

Кроме того, есть еще одно условие, необходимое для признания всех указанных сделок контролируемыми. В результате совершения данных сделок хотя бы одной стороне нужно учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, в результате чего должна увеличиться или уменьшиться база по налогу на прибыль, НДФЛ, НДПИ или НДС (п. 11 ст. 105.14, п. 4, 13 ст. 105.3 НК РФ). Обратите внимание, что полнота уплаты только этих налогов контролируется в ходе проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

*Необходимо отметить, что суд может признать сделку контролируемой, даже если она не обладает указанными признаками. Это возможно при наличии достаточных оснований полагать, что данная сделка входит в группу однородных сделок, совершенных в целях сокрытия контролируемой сделки.*

Существует несколько исключений, когда сделки при соблюдении перечисленных условий не признаются контролируемыми:

1) сделки между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков. Такой группой признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного результата хозяйственной деятельности (ст. 25.1 НК РФ). Порядок создания, права и обязанности участников консолидированной группы и прекращение ее действия регулируются главой 3.1 НК РФ;

2) сделки между лицами, которые соответствуют одновременно всем следующим условиям:

– стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации;

– у них нет обособленных подразделений в других регионах, а также за рубежом;

– они не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других регионов Российской Федерации;

– у данных организаций нет убытков, учитываемых в целях налога на прибыль;

– отсутствуют обстоятельства для признания сделок, совершаемых такими лицами, контролируемыми в соответствии с подпунктами 2–5 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ.

*С 1 января 2012 года установлен новый вид налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ). Теперь проверять соответствие цен рыночным в рамках выездной или камеральной проверки нельзя.* Такой запрет установлен в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ. Проводить новый вид проверок будет ФНС России по месту своего нахождения. Соответствующее полномочие зафиксировано в пункте 1 статьи 105.17 и пункта 2 статьи 105.3НК РФ.

Основаниями для проведения ФНС России проверки соответствия цен являются:

– уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком;

– извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;

– выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки.

*Решение о проведении проверки правильности применения цен может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения*. При этом в рамках проверки проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения. Решение о проверке контролируемых сделок, доходы и расходы по которым признаны в целях налога на прибыль в 2012 году, может быть принято не позднее 31 декабря 2013 года. Если доходы и расходы будут учитываться в 2013 году, то решение о проверке может быть принято не позднее 31 декабря 2015 года   
(п. 8 ст. 4 Федерального закона от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ).

Проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных проверок за этот же период.

По общему правилу *срок проведения проверки не должен превышать шести месяцев* (п. 4 ст. 105.17 НК РФ).

*Для определения соответствия цен сделки рыночным ФНС России вправе использовать следующие методы* (п. 1 ст. 105.7 НК РФ):

– метод сопоставимых рыночных цен;

– метод цены последующей реализации;

– затратный метод;

– метод сопоставимой рентабельности;

– метод распределения прибыли.

Отметим, что два последних метода являются новыми. Первые три были предусмотрены и статьей 40 НК РФ. Правила использования всех этих методов подробно регламентированы в главе 14.3 НК РФ.

Если по результатам проверки выявлено отклонение цен от рыночных, которое повлекло занижение налогов, составляется акт проверки (п. 9   
ст. 105.17 НК РФ). Налогоплательщик вправе представить в ФНС России возражения на данный документ в течение 20 дней с момента его получения (п. 13 ст. 105.17 НК РФ).

Рассмотрение акта проверки и других материалов проверки, а также вынесение решения производится в общем порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ.

Следует отметить, что недоимка, установленная в ходе проверки правильности применения цен, может быть взыскана только в судебном порядке (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Ответственность за неуплату налога в результате применения нерыночных цен установлена пунктом 1 статьи 129.3 НК РФ: штраф в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб. Однако сразу укажем, что при доначислении налогов за периоды 2012–2013 годов штраф назначаться не будет. При доначислении налогов за периоды 2014–2016 годов штраф составит 20 процентов от неуплаченной суммы налога, а установленный в пункте 1 статьи 129.3 НК РФ размер штрафа будет применяться только при вынесении решений за налоговые периоды, начавшиеся в 2017 году (п. 9 ст. 4 Федерального закона от   
18 июля 2011 года № 227-ФЗ).

Налогоплательщик освобождается от ответственности, установленной пунктом 1 статьи 129.3 НК РФ, если представит в ФНС России документацию, обосновывающую рыночный уровень цен (п. 2 ст. 129.3 НК РФ).   
По общему правилу порядок представления данной документации регулирует статья 105.15 НК РФ. Если же налогоплательщик заключил соглашение о ценообразовании, то указанная документация представляется в порядке, установленном таким соглашением.

***Соглашение о ценообразовании.*** Крупнейшие налогоплательщики вправе заключить с ФНС России соглашение о ценообразовании. Это документ, который регулирует порядок определения цен и порядок применения методов ценообразования в контролируемых сделках.

В соглашении о ценообразовании предусматриваются:

– виды контролируемых сделок, в отношении которых заключается соглашение;

– порядок определения цен, описание и порядок применения методик ценообразования;

– перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;

– срок действия соглашения (не более трех лет);

– перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий данного соглашения.

Следует отметить, что за рассмотрение ФНС России заявления о заключении соглашения о ценообразовании уплачивается госпошлина в размере 1,5 млн руб. (подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

*Если налогоплательщик соблюдает все условия соглашения о ценообразовании, то ФНС России не вправе начислять налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым согласованы в данном документе.*

Министерство финансов России разъяснило, что если в течение 2012 года налогоплательщик подаст в ФНС России заявление с целью заключения соглашения о ценообразовании, то действие этого соглашения может распространяться на период с 1 января 2012 года при наличии в нем соответствующего условия[[11]](#footnote-12).

***Симметричные корректировки.*** Если ФНС России по результатам проверки доначислила одному из участников сделки налоги, другой участник контролируемой сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства.

Например, если продавцу был доначислен налог на прибыль в результате увеличения облагаемых доходов, покупатель вправе уточнить свои обязательства по налогу на прибыль, увеличив свои расходы по данной контролируемой сделке.

Симметричную корректировку можно провести только после того, как лицо, которому доначислили налог, исполнило соответствующее решение ФНС России в части недоимки. Для этого необходимо получить уведомление о возможности симметричных корректировок. Данный документ ФНС России обязана направить в течение одного месяца с момента погашения недоимки. Если же решение ФНС России обжалуется в судебном порядке, уведомление направляется только после вступления в силу судебного акта.

Стоит иметь в виду, что симметричную корректировку отражают в том налоговом периоде, в котором она была произведена. Регистры налогового учета и первичных документов не корректируются (п. 2, 3 ст. 105.18 НК РФ).

## § 6. Оформление результатов налогового контроля

Наиболее важным документом, которым оформляются результаты налогового контроля, является акт. Правила составления акта определены в статье 100 НК РФ.

По результатам камеральной налоговой проверки в течение 10 дней с момента ее окончания составляется акт, только если в ходе проверки было выявлено налоговое правонарушение.

Результаты выездной налоговой проверки всегда отражаются в акте. Он составляется по общему правилу в течение 2 месяцев со дня составления [справки](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F0C0D29BDDF708B7C19195AFB88444D352C6106D13A095U4TFH) и в течение 3 месяцев со дня составления [справки](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F0C0D29BDDF708B7C19195AFB88444D352C6106D13A095U4TFH), если проводилась ВНП консолидированной группы налогоплательщиков.

[Акт](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F0CBD391D7F708B7C19195AFB88444D352C6106D13A097U4T6H) налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и ответственным участником этой группы (его представителем).

Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки указываются:

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

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

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

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

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

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

7) период, за который проведена проверка;

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

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

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

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

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если НК РФ предусмотрена [ответственность](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F3C0D093DDF708B7C19195AFB88444D352C6106D12A194U4T8H) за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

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](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E84894FF2CBDE92D5AA02BF989D97UAT8H) тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Форма и [требования](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F0CBD391D7F708B7C19195AFB88444D352C6106D13A195U4T7H) к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС.

Акт налоговой проверки в течение 5 дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте [заказным](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F1CAD593DDF708B7C19195AFB88444D352C6106D13A094U4T8H) 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 6 [день](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F3C0D093DDF708B7C19195AFB88444D352C6136DU1TBH) с даты отправки заказного письма.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт налоговой проверки в течение 10 дней с даты этого акта вручается [ответственному участнику](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848947F3C0D093DDF708B7C19195AFB88444D352C6136D10UAT4H) консолидированной группы налогоплательщиков в порядке, установленном законодательством.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 1 месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные [возражения](consultantplus://offline/ref=178EA6CCD470E094EF17EDCB619E848945F1CBD39BD5AA02BF989D97A8B7DB53D41BCA116D13A7U9T5H) по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений. Например, налогоплательщик получил акт по проверке 16 октября, то он в праве предоставить возражения по нему в срок до 17 ноября включительно.

Письменные возражения по акту налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта.   
При этом ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Результаты отдельных мероприятий налогового контроля (выемка, осмотр и т. д.) оформляются протоколом.

**Рекомендуемая литература**

1. Приказ Министерства финансов России от 24.11. 2004 № 106н «Об утверждении правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ».
2. Приказ МВД РФ № 495, ФНС РФ № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения».(Зарегистрировано в Минюсте РФ 01.09.2009 № 14675)

1. См.: http://www.rg.ru/2011/11/22/mishustin-poln.html [↑](#footnote-ref-2)
2. Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 33. – Ч. 1. – Ст. 3431. [↑](#footnote-ref-3)
3. В соответствии со статьей 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

   1) являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя – налогоплательщика;

   2) об идентификационном номере налогоплательщика;

   3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

   4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);

   5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга

   6) предоставляемых в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах, предусмотренную Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»;

   7) о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков. [↑](#footnote-ref-4)
4. Статистическая информация взята с сайта www.nalog.ru [↑](#footnote-ref-5)
5. См.: *Васильева Ю.* Инспектор зря не ходит // Российская бизнес-газета. – 2011. –   
   22 ноября. [↑](#footnote-ref-6)
6. Критерии отнесения организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, установлены в Приказе ФНС РФ от 16 мая 2007 года № ММ-3-06/308@   
   «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 года № САЭ-3-30/1290@» // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23. [↑](#footnote-ref-7)
7. Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4970. [↑](#footnote-ref-8)
8. Приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ (в ред. Приказа ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-2/297@) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23. [↑](#footnote-ref-9)
9. Основания и порядок продления срока проведения ВНП установлены ФНС в Приказе от 25 декабря 2006 года № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 13. [↑](#footnote-ref-10)
10. Указанное положение в части признания контролируемыми сделками сделок с налогоплательщиками ЕНВД и ЕСХН применяется с 1 января 2014 года (п. 2 ст. 4 Федерального закона от 18 июля 2011 года № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575). [↑](#footnote-ref-11)
11. Письмо Министерства финансов РФ от 19 декабря 2011 № 03-01-07/5-15. [↑](#footnote-ref-12)