Приложение N 24

к приказу ФНС России

от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@

**ТРЕБОВАНИЯ К СОСТАВЛЕНИЮ АКТА НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ**

1. Акт налоговой проверки (далее - Акт) составляется на бумажном носителе или в электронной форме.

Акт составляется на русском языке. В случае необходимости использования в тексте Акта сокращенных наименований и общепринятых аббревиатур при первом употреблении соответствующее словосочетание приводится полностью с одновременным указанием в скобках его сокращенного наименования или аббревиатуры, используемых далее по тексту. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в Акте с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Банком России для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю на дату, предусмотренную главами части второй Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов (сборов). Даты указываются в формате "дд.мм.гггг".

2. Акт на бумажном носителе составляется только в виде утвержденной формы, заполненной от руки либо с использованием программного обеспечения и распечатанной на принтере.

Листы Акта, в случае составления на бумажном носителе, и приложений к нему должны быть пронумерованы, документ с приложениями прошнурован и заверен подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Допускается формирование приложений к Акту в виде отдельных сшитых листов. Не допускается скрепление листов Акта и приложений, приводящее к порче бумажного носителя.

В Акте не допускаются помарки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями проверяющего (руководителя проверяющей группы (бригады) и проверяемого лица (его представителя). Не допускается исправление ошибок с помощью корректирующего или иного аналогичного средства.

Форма Акта налоговой проверки установлена приложением N 23 к настоящему приказу.

3. Акт должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

3.1. В вводной части Акта указываются:

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

2) полное и сокращенное наименования организации либо фамилия, имя, отчество (при наличии) 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, адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

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

4) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки). При проведении в соответствии с пунктом 2 статьи 88 Кодекса камеральной налоговой проверки налогоплательщика - контролирующего лица организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 Кодекса, указывается срок представления налоговой декларации (расчета), установленный законодательством о налогах и сборах, которая указанным лицом не представлена;

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

6) период, за который проведена проверка;

7) наименования налогов, сборов, по которым проводилась налоговая проверка;

8) даты начала и окончания налоговой проверки;

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

10) иные необходимые реквизиты.

3.2. В описательной части Акта указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Содержание описательной части Акта должно соответствовать следующим требованиям:

а) объективность и обоснованность. Отражаемые в Акте факты должны являться результатом тщательно проведенной налоговой проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законодательству о налогах и сборах совершенных проверяемым лицом деяний (действий или бездействия).

По каждому отраженному в Акте факту нарушения законодательства о налогах и сборах должны быть четко изложены:

вид нарушения законодательства о налогах и сборах, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому нарушение законодательства о налогах и сборах относится;

ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского, налогового учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;

ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы допроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий);

оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях (расчетах) данными и (или) данными в иных документах, связанными с исчислением и уплатой (удержанием, перечислением) налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки (при выявлении непредставления в налоговый орган указанных документов указываются фактические данные, установленные в ходе проверки). Соответствующие расчеты должны быть включены в Акт или приведены в составе приложений к нему;

квалификация совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах со ссылками на соответствующие нормы Кодекса, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах;

б) полнота и комплексность отражения в Акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений законодательства о налогах и сборах.

Каждый установленный в ходе налоговой проверки факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в Акте обстоятельств допущенного проверяемым лицом нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

В Акте должно обеспечиваться отражение всех существенных обстоятельств, относящихся к выявленным нарушениям, в том числе: сведений о непредставленных в налоговый орган налоговых декларациях (расчетах); о несвоевременном или неправильном отражении на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком нарушения и так далее.

В случае если проверяемое лицо внесло в установленном порядке изменения в налоговую декларацию (расчет), а также уплатило недостающую сумму налога и соответствующие ей пени до момента назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки по названному налогу за указанный период, то указанные изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке Акта. При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в Акте следует указать дату представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации (расчета), ее регистрационный номер, суть внесенных изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени;

в) четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в Акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского и налогового учета;

г) системность изложения. При составлении Акта по результатам выездной (повторной выездной) налоговой проверки, проведенной по нескольким или по всем налогам и сборам, порядок изложения документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах должен соответствовать последовательности глав части второй Кодекса, регулирующих вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. Выявленные нарушения Закона Российской Федерации от 09.12.1991 N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" <1> (за проверяемые периоды до 01.01.2015) приводятся после изложения выявленных нарушений Кодекса. Нумерация структурных единиц текста в описательной части Акта должна соответствовать числу проверяемых налогов и сборов (при необходимости в разрезе кодов бюджетной классификации) и количеству выявленных эпизодов документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах.

--------------------------------

<1> Российская газета, 1992, 14 февраля; 1993, 27 января; 1994, 16 августа; 1995, 2 февраля; 1999, 21 июля; 2002, 30 июля; 2004, 31 августа; 2009, 8 апреля, 30 ноября; 2010, 26 июля, 2 августа; 2012, 4 июля; 2013, 10 июля, 26 июля, 6 ноября.

Информация в описательной части Акта может излагаться с применением табличных форм, ведомостей, иных материалов, в том числе приложенных к Акту. При вынесении в приложения описания выявленных фактов однородных массовых нарушений в тексте Акта приводится изложение существа этих нарушений, со ссылкой на конкретные нормы Кодекса или иные нормативные правовые акты, нарушенные проверенным лицом, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к Акту. При этом данные приложения должны содержать полный перечень однородных нарушений с указанием: периода, к которому они относятся; наименования и реквизитов документа, по которому совершена соответствующая операция; сущности операции; количественное (суммовое) выражение последствий нарушения. Каждое из указанных приложений должно быть подписано составившим его проверяющим должностным лицом налогового органа либо руководителем проверяющей группы (бригады).

3.3. В итоговой части Акта указываются:

выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Кодекса, в случае если Кодексом предусмотрена ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах;

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

указание на право представления возражений по результатам налоговой проверки;

ссылка на количество листов приложений к Акту (документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе налоговой проверки, иные приложения). При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, к Акту 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.

4. Акт подписывается лицами, проводившими соответствующую налоговую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков Акт подписывается ответственным участником этой группы (его представителем).

В Акте при наличии соответствующих фактов отражается запись об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) подписать Акт, факт вручения под расписку Акта и Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки на бумажном носителе, факт уклонения лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя, от получения Акта, факт направления Акта и Извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки заказным письмом по почте.

При наличии вышеуказанных фактов соответствующие записи проставляются на всех экземплярах Акта.

5. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй - в соответствии с пунктом 5 статьи 100 Кодекса вручается (направляется) руководителю организации (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков), индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям). В случае участия в проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки сотрудников органа внутренних дел Акт составляется в трех экземплярах Акта, один из которых направляется в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

При проведении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа проверяющими должностными лицами налогового органа Акт составляется в трех экземплярах (при участии сотрудников органа внутренних дел - в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр Акта остается в вышестоящем налоговом органе, второй экземпляр - передается проверяемому лицу, третий экземпляр - в инспекцию по месту постановки на учет проверяемого лица, четвертый экземпляр передается в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в налоговой проверке.