Приложение N 24

к приказу ФНС России

от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@

**ТРЕБОВАНИЯ К СОСТАВЛЕНИЮ АКТА НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ**

1. [Акт](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) налоговой проверки (далее - Акт) составляется на бумажном носителе или в электронной форме.

[Акт](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070960BEDE25E4CBBF673747A7A23DI) Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов (сборов). Даты указываются в формате "дд.мм.гггг".

2. [Акт](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) на бумажном носителе составляется только в виде утвержденной формы, заполненной от руки либо с использованием программного обеспечения и распечатанной на принтере.

Листы [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI), 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) в виде отдельных сшитых листов. Не допускается скрепление листов [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) и приложений, приводящее к порче бумажного носителя.

В [Акте](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) к настоящему приказу.

3. Акт должен состоять из трех частей: [вводной](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA2A232I), [описательной](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA23AI) и [итоговой](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492CA5A232I).

3.1. В [вводной](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA2A232I) части Акта указываются:

1) [дата](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA2A233I) акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное [наименования](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA2A231I) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FADA231I) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E048A23BI) Кодекса камеральной налоговой проверки налогоплательщика - контролирующего лица организации, признаваемым таковым в соответствии с [главой 3.4](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF6E14BA23FI) Кодекса, указывается срок представления налоговой декларации (расчета), установленный законодательством о налогах и сборах, которая указанным лицом не представлена;

5) [перечень](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FADA234I) документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

6) [период](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FADA23AI), за который проведена проверка;

7) [наименования](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA232I) налогов, сборов, по которым проводилась налоговая проверка;

8) [даты](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA230I) начала и окончания налоговой проверки;

9) [сведения](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA234I) о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

10) иные необходимые реквизиты.

3.2. В [описательной](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA23AI) части Акта должно соответствовать следующим требованиям:

а) объективность и обоснованность. Отражаемые в [Акте](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A7A23DI), законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены проверяемым лицом.

[Акт](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах;

б) полнота и комплексность отражения в [Акте](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI). При представлении уточненных налоговых деклараций (расчетов) после назначения выездной (повторной выездной) налоговой проверки в [Акте](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070960BEDE25E4CBBF673747A7A23DI) Кодекса, регулирующих вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов. Выявленные нарушения [Закона](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070566B7DE22E4CBBF673747A7A23DI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A7A23DI). Нумерация структурных единиц текста в [описательной](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FACA23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) приводится изложение существа этих нарушений, со ссылкой на конкретные нормы [Кодекса](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A7A23DI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI). 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492CA5A232I) части Акта указываются:

выводы и предложения проверяющих должностных лиц налогового органа по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи [Кодекса](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A7A23DI), в случае если [Кодексом](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A7A23DI) предусмотрена ответственность за такие нарушения законодательства о налогах и сборах;

[фамилии](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492CA6A231I), 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) (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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI), факт вручения под расписку [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) и [Извещения](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492DA5A230I) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI), факт направления [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) и [Извещения](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки заказным письмом по почте.

При наличии вышеуказанных фактов соответствующие записи проставляются на всех экземплярах [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI).

5. [Акт](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) составляется в двух экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй - в соответствии с [пунктом 5 статьи 100](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070963BDD825E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF6E24DA23FI) 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) составляется в трех экземплярах [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI), 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](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) составляется в трех экземплярах (при участии сотрудников органа внутренних дел - в четырех экземплярах). При этом первый экземпляр [Акта](consultantplus://offline/ref=B1EDA021A0931FF6CF34FE05EC2A0525070865BADE22E4CBBF673747A72DAD0E8E38DCF4E0492FA3A23AI) 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.