

Срок проведения выездной налоговой проверки

Я.М. Каганцов, заместитель начальника Претензионно-искового отдела ООО «ЛУКОЙЛ-Коми»

Налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (ст. 31 НК РФ). Это означает, что Налоговый кодекс является единственным сводом правил, в котором закреплена процедура проведения налоговых проверок. Федеральные законы о налогах и сборах (принятые в соответствии с НК РФ), а также законодательство о налогах и сбо-

рах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты о налогах и сборах органов местного самоуправления не могут содержать нормы, изменяющие или дополняющие процедуру проведения налоговых проверок, установленную НК РФ.

В соответствии с общим правилом, закрепленным в ст. 89 НК РФ, выездная налоговая про-

верка не может продолжаться более двух месяцев. Устанавливая определенные сроки, законодатель стремился достичь компромисса между необходимостью осуществления налогового контроля и интересами налогоплательщиков, которые терпят определенные неудобства, вызванные проведением выездных налоговых проверок (нахождение проверяющих на территории налогоплательщика; осмотр помещений налогоплательщика; отвлечение работников налогоплательщика для поиска и предоставления документов, истребуемых налоговым органом в ходе проверки, и др.). Несоблюдение налоговым органом срока проведения выездной налоговой проверки ведет к дестабилизации работы налогоплательщика и влечет нарушение его прав.

1. Начало проверки

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя (ст. 89 НК РФ). Дата вынесения решения о проведении проверки и дата начала самой проверки могут не совпасть. Например, временной разрыв между указанными датами может быть обусловлен тем, что должностные лица налогового органа, проводящие проверку, вынуждены тратить время на проезд к месту расположения (территории) налогоплательщика.

В Инструкции № 60¹ Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) разъяснило, что датой начала проверки является дата предъявления руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю решения (постановления) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки (п. 1.10.2). В Методических указаниях по проведению комплексных выездных налоговых проверок² МНС России указало, что дата предъявления руководителю проверяемого налогоплательщика-организации (его представителю) решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки является датой начала проведения проверки (п. 3.4), т.е. в более позднем по времени издании разъяснении МНС России уточнило, что решение о проверке может быть вручено не только руководителю, но и представителю налогоплательщика.

Несомненно, прибыв на территорию налогоплательщика, проверяющие должны обосновать свой визит — предъявить служебные удо-

стоверения и соответствующее решение налогового органа (ст. 91 НК РФ). Но как быть в ситуации, когда проверяющие прибыли на территорию налогоплательщика и фактически приступили к проведению проверки, однако по какой-то причине «забыли» предъявить решение о проверке? Проверка началась или еще нет? Следует ли в данном случае исчислять срок с момента, когда проверяющие фактически начали проверку, или с момента, когда все же будет предъявлено решение? В соответствии со ст. 89 НК РФ срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика. Таким образом, можно предположить, что первое прибытие должностных лиц налогового органа (проверяющих) на территорию налогоплательщика с целью проведения выездной налоговой проверки и будет моментом ее начала.

К сожалению, Налоговый кодекс не содержит указания на момент, который следует считать началом выездной проверки. Полагаю, что данный пробел должен быть устранен законодателем.

2. Увеличение (продление) срока проверки

В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев (ст. 89 НК РФ).

НК РФ не содержит указания на то, что следует понимать под исключительными случаями, влекущими увеличение срока проведения выездной проверки. МНС России разъяснило³, что основанием для продления срока проведения выездной налоговой проверки могут являться:

- проведение проверок крупных налогоплательщиков-организаций;
- необходимость проведения встречных проверок и (или) направления запросов в организации и учреждения, располагающие информацией о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте);
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- иные исключительные обстоятельства.

Перечень, приведенный МНС России, является примерным, т.е. подлежащим расширительно-

¹ Инструкция № 60 от 10 апреля 2000 г. «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах» утверждена Приказом МНС РФ №АП-3-16/138 от 10 апреля 2000 г. (см.: Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. № 26).

² Методические указания по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций (налоговых агентов, плательщиков сборов), в состав которых входят филиалы (представительства) и иные обособленные подразделения утверждены письмом МНС России № АС-6-16/369@ от 7 мая 2001 г. (см.: Финансовая газета. 2001. № 24).

³ См.: Письмо МНС России № АС-6-16/705@ от 7 сентября 1999 г. «О порядке представления управлениями МНС России по субъектам Российской Федерации запросов на продление сроков проведения выездных налоговых проверок»// Финансовая газета. 1999. № 41.

му толкованию, что представляется правильным, ибо изначально невозможно предвидеть и просчитать все ситуации (обстоятельства), которые могут стать исключением из общего правила. При этом МНС России подчеркивает, что письменный запрос нижестоящего налогового органа о продлении срока проведения выездной налоговой проверки в обязательном порядке должен содержать соответствующее обоснование, с указанием обстоятельств, вызвавших необходимость такого продления. Что еще раз свидетельствует об исключительности (неординарности) случаев продления проверки.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверок увеличивается на один месяц в каждом филиале и представительстве (ст. 89 НК РФ).

Пленум Верховного Суда РФ и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ разъяснили:

«В силу статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено названным Кодексом. Следовательно, при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного и другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не принимает положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения»⁴.

Законодательство о налогах и сборах не содержит определений филиала и представительства для целей налогообложения; значит, необходимо использовать определения гражданского законодательства. В соответствии со ст. 55 ГК РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

Следовательно, увеличение срока проведения проверки возможно только в отношении налогоплательщика-организации, учредительные документы которого содержат сведения о созданных филиалах (представительствах). Наличие у налогоплательщика-организации иных обособленных подразделений не может в соответствии с НК РФ повлечь за собой увеличение срока проверки.

Возникает вопрос: в каком порядке следует проводить проверку налогоплательщика-организации, имеющего филиалы (представительства)? Следует ли провести проверку в головной организации, а затем уже приступить к проверке в филиалах (представительствах) или, наоборот, проверить филиалы (представительства), а затем головную организацию? Возможна ли одновременная проверка головной организации и филиалов (представительств)? НК РФ не содержит прямого ответа на эти вопросы.

Законодатель, излагая содержание нормы, закрепленной в ст. 89 НК РФ, на мой взгляд, исходил из того, что проверка головной организации и филиалов (представительств) будет осуществляться одним налоговым органом. Естественно, что возможности налогового органа ограничены количеством проверяющих (работников). А посему невозможно (или весьма затруднительно) провести одновременно проверку в головной организации и в филиалах (представительствах). Логичным выходом в сложившейся ситуации стало увеличение сроков проверки. Рассуждая далее, можно прийти к следующим выводам:

а) увеличение срока необходимо именно для проверки филиалов (представительств), а не головной организации. Как было указано выше, если у налогового органа возникла необходимость увеличения срока проверки непосредственно головной организации, то такое продление возможно в исключительных случаях и только по решению вышестоящего налогового органа⁵;

б) в период проведения проверки филиалов (представительств) проверка в головной организации проводиться не должна, иначе получится, что головная организация будет подвергнута проверке уже не два положенных месяца (в исключительных случаях три месяца), а два месяца плюс время проведения проверки филиалов (представительств);

⁴ См. п. 8 постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ № 41/9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

⁵ Следует заметить, для продления срока в связи с проверкой филиалов (представительств) решение вышестоящего налогового органа не требуется.

⁶ В обоснование необходимости приостановления проверки налоговые органы ссылаются на производственную необходимость, а также на необходимость проведения встречных проверок. В задачу налоговых органов входит осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства РФ, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей, а также осуществление контроля за соблюдением валютного законодательства РФ (ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»). Эта деятельность не связана с производством, а стало быть, у налоговых органов не может возникнуть производственная необходимость. Что касается необходимости осуществить встречные проверки, то, как было указано выше, МНС России полагает, что в такой ситуации необходимо продлить срок проведения проверки, в порядке, предусмотренном статьей 89 НК РФ, а не приостанавливать ее проведение.

в) продление означает, что проверка уже идет к завершению, но возникла ситуация, когда необходимо увеличить срок ее проведения. Можно предположить, что момент начала проверки в филиале (представительстве) должен совпасть с моментом завершения проверки в головной организации.

В Методических указаниях по проведению комплексных выездных налоговых проверок налогоплательщиков МНС России разъяснило:

- планирование и организацию выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций с одновременной проверкой филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений осуществляют налоговые органы по месту постановки на учет головной организации (п. 3.1);
- проверку филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений осуществляют налоговые органы по месту нахождения филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений. Проверка осуществляется на основании решения налогового органа по месту постановки на учет головной организации (п. 3.1.1, 3.1.2, 3.2);
- проведение выездной налоговой проверки филиала (представительства) и иного обособленного подразделения не может быть начато ранее начала проведения проверки головной организации (п. 3.5).

Из данных Методических указаний следует, что проверки филиалов (представительств) могут идти одновременно с проверкой головной организации. Проверка филиала (представительства) может быть начата одновременно с проверкой головной организации или позже начала проверки головной организации, но не ранее начала ее проверки. Возникает резонный вопрос: для чего необходимо продлевать срок, если проверка в головной организации и в филиалах (представительствах) может идти одновременно? Как повлияет на срок проверки ситуация, когда одни и те же документы истребованы налоговым органом, проверяющим головную организацию, и налоговым органом, проверяющим филиал (представительство)? Очевидно, что процедура проведения проверки налогоплательщиков-организаций, имеющих филиалы (представительства), практически не урегулирована законодателем и налогоплательщик не знает, как и сколько времени его будут проверять налоговые органы.

Перечень оснований, позволяющий увеличить срок проведения выездной проверки, является закрытым (исчерпывающим). Следовательно,

увеличение срока выездной проверки налоговым органом по иным основаниям, равно как и увеличение на иные сроки, чем предусмотренные статьей 89 НК РФ, являются незаконными и могут быть обжалованы налогоплательщиком.

Увеличение продолжительности выездной проверки возможно только до момента истечения срока ее проведения. Следовательно, если срок проверки истек, то его продление (или восстановление) невозможно.

Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (ст. 89 НК РФ). Если налоговые органы проводят такую проверку, то каким сроком они ограничены? Можно предположить, что поскольку в ст. 89 НК РФ нет специального указания, то проверка филиала (представительства), проводимая независимо от головной организации, не должна длиться более двух месяцев. Однако более логично будет предположить, что такая проверка должна пройти в месячный срок. Ведь при проведении проверки организаций, имеющих филиалы (представительства), срок проверки увеличивается на один месяц на проверку каждого филиала (представительства), т.е., по мнению законодателя, одного месяца вполне достаточно на проверку одного филиала (представительства).

3. Приостановление проведения проверки

На практике встречаются случаи вынесения налоговым органом решений о приостановлении проведения выездной налоговой проверки⁶.

В Инструкции № 60 МНС России указало: в случае если по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа выездная налоговая проверка была приостановлена, то вводная часть акта выездной налоговой проверки должна содержать сведения о дате и номере названного решения, а также о периоде, на который проверка была приостановлена (п. 1.10.2). Из этого можно предположить, что приостановление проведения проверки, по мнению МНС России, вполне допустимо по усмотрению налогового органа, проводящего проверку.

В ст. 31 НК РФ законодатель перечислил основные права налоговых органов, подчеркнув, что налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные Налоговым

кодексом. Право налоговых органов приостанавливать выездную налоговую проверку в ст. 31 НК РФ не предусмотрено. Нет указания на данное право и в иных статьях Налогового кодекса. Отношения налоговых органов и налогоплательщиков носят характер власти-подчинения. Следовательно, на налоговые органы распространяется принцип: «Все, что не дозволено органу власти, ему запрещено». Далее, из ст. 4 НК РФ следует, что федеральные органы исполнительной власти, к которым относятся и МНС России, издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Таким образом, несмотря на упоминание в Инструкции МНС России № 60 (кстати сказать, зарегистрированной в Минюсте России) о возможности приостановления проверки, налоговые органы таким правом не наделены.

Не может не возникнуть вопрос: для чего налоговый орган выносит решение о приостановлении выездной проверки? Приостановление позволяет налоговому органу создать видимость соблюдения им срока проведения выездной налоговой проверки при его фактическом нарушении, т.е. налоговая проверка проводится не в двухмесячный срок, как это предусмотрено Налоговым кодексом, а в более длительные сроки, устанавливаемые налоговым органом по собственному усмотрению. Так, по одному из арбитражных дел было установлено, что во время приостановления проверки налоговый орган направил налогоплательщику требование о предоставлении документов. На практике арбитражные суды удовлетворяют иски налогоплательщиков и признают недействительными решения налоговых органов о приостановлении проверки.

С.Г. Пепеляев пишет: «В новой редакции части 1 НК РФ предполагается урегулировать вопрос о приостановлении выездных проверок. Согласно проекту изменений и дополнений, устанавливаются два основания приостановления проверки. Первое — отсутствие у налогоплательщика документов, обосновывающих сумму и сроки уплаты налогов. Второе — необходимость проведения экспертизы. Срок приостановления проверки предполагается не ограничивать, но решение о приостановлении проверки будет приниматься не более одного раза в течение одной проверки»⁷. Нетрудно заметить: приостановление проверки предполагается допустить в качестве исключения. Налоговый орган будет вправе приостановить проверку только в слу-

чаях, прямо предусмотренных Налоговым кодексом.

4. Окончание проверки

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения (ст. 89 НК РФ).

В справке должны быть отражены фактические данные о начале и об окончании проверки. Это означает, что на момент составления справки проверка завершена. В Инструкции № 60 МНС России указало, что проверяющий составляет справку о проведенной проверке непосредственно после окончания выездной проверки (п. 2.1).

Поскольку законодатель не предусмотрел срок на составление справки, то предположительно налоговый орган должен составить справку в тот же день, когда завершилась проверка. Иначе между моментом завершения проверки и моментом составления справки будет существовать временной разрыв — искомый срок на составление справки.

В Методических указаниях МНС России предложило иной взгляд на данный вопрос.

По окончании проверки налогоплательщика организации и получения к установленному сроку материалов проверок ее филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений от налоговых органов, проводивших проверки, руководителем проверяющей группы (бригады) составляется справка о проведенной проверке. Дата составления указанной справки является датой окончания проверки (п. 3.8).

МНС России различает момент окончания проверки и момент получения соответствующих материалов от налоговых органов, проводивших проверки в филиалах (представительствах). Использование союза «и» означает, что при составлении справки должны быть соблюдены оба условия.

В п. 3.8 Методических указаний МНС России предложило два различных суждения о моменте окончания проверки:

- проверка оканчивается в момент завершения действий должностных лиц налогового органа по проведению проверки;
- проверка оканчивается в момент составления справки (которая, в свою очередь, соста-

⁷ См.: Пепеляев С.Г. Выездные проверки. Двадцать советов налогового адвоката // Закон. 2002. № 6. С. 33.

вляется после завершения проверки и получения соответствующих документов).

А если предположить, что налоговый орган вообще не составил справку или составил ее через два месяца после фактического завершения проверки? Как быть в таких ситуациях? На мой взгляд, говорить о том, что проверка оканчивается в момент составления справки, неверно. Представляется, что проверка оканчивается в момент истечения установленных Налоговым кодексом сроков ее проведения⁸.

Предусмотрев обязанность налогового органа составить справку о проведенной проверке, законодатель забыл указать, что налоговый орган обязан вручить ее копию (или второй экземпляр) налогоплательщику. А ведь справка является документом (письменным доказательством), содержащим целый ряд принципиально важных сведений: место проведения проверки, основание проверки (соответствующее решение налогового органа), наименование организации-налогоплательщика, фамилии, имена и отчества проверяющих, предмет проверки, срок проверки. Данный пробел, на мой взгляд, должен быть устранен законодателем.

5. Исчисление сроков

Срок проведения выездной налоговой проверки определен в месяцах. В соответствии со ст. 6¹ НК РФ срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующий месяц и число последнего месяца срока. При этом месяцем признается календарный месяц. Действие, сроки, для совершения которого определяются периодом времени, может быть совершено в течение всего периода.

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика (ст. 89 НК РФ)⁹. Налоговые органы полагают, что срок проверки состоит только из времени нахождения проверяющих лиц на территории налогоплательщика. При этом в актах выездной налоговой проверки налоговые органы указывают срок проверки, исчисленный в днях. Предложенное налоговыми органами толкование позволяет проводить проверку, практически не ограниченную во времени. Например, проверяющие лица посетили территорию налогоплательщика 1 марта. Следующий визит нанесен 1 августа, затем 1 сентября. По мнению налогового органа, проверка длится всего три дня, а не шесть месяцев.

Однако из Налогового кодекса не следует, что отсутствие проверяющих лиц на территории налогоплательщика прерывает срок проведения проверки. В срок проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о предоставлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов (ст. 89 НК РФ)¹⁰.

Таким образом, вне зависимости от того, находились ли проверяющие на территории налогоплательщика на протяжении всей проверки или ограничились разовым посещением, порядок исчисления срока проверки от этого не меняется. От момента начала проверки необходимо отсчитать положенные два (три и т.д.) месяца, которые и составят срок проверки.

6. Последствия нарушения срока проверки

В соответствии с п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства.

В соответствии с ч. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта (решения), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт (решение).

В случае подачи налогоплательщиком иска о признании недействительным решения о привлечении его к налоговой ответственности, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, налоговый орган обязан доказать законность и обоснованность принятого им решения. В соответствии со ст. 64 АПК РФ не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона. В соответствии со ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика необходимые для проверки документы. С момента истечения срока проверки проверяющие утрачивают указанное право. Следовательно, информацию и документы, полученные

⁸ Возможен и вариант, когда проверка проведена налоговым органом в более короткие сроки.

В данном случае окончанием проверки является момент завершения действий должностных лиц налогового органа по ее проведению.

⁹ Проверка заключается не только в изучении налоговым органом соответствующей информации и документов о деятельности налогоплательщика, но также и в сборе этой информации и получении документов. Поэтому время присутствия на территории налогоплательщика (с целью сбора информации и получения документов) включается в срок проведения проверки, являясь его составной частью. Именно это, на мой взгляд, имел в виду законодатель, предусматривая данную норму.

¹⁰ Как обоснованно замечает С.Г. Пепеляев, «это правило применяется только тогда, когда проведение проверки при отсутствии необходимых документов вообще невозможно. Когда же в период подготовки налогоплательщиком документов проводятся контрольные мероприятия (проверяются ранее представленные документы, проводится осмотр территории, опрос должностных лиц и др.), то оснований продлевать проверку не имеется» (Пепеляев С.Г. Указ. изд., С. 35).

после истечения срока проведения проверки, следует рассматривать как доказательства, полученные с нарушением федерального закона (Налогового кодекса), что означает невозможность их использования налоговым органом.

Если решение налогового органа основано на незаконно полученных доказательствах, то это в соответствии со ст. 101 НК РФ может являться основанием для его отмены судом.

В соответствии с п. 2 ст. 104 НК РФ к исковому заявлению налогового органа о взыскании налоговой санкции прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. Если установлено, что доказательства добыты налоговым органом с нарушением федерального закона, то на них нельзя ссылаться. Соответственно иск налогового органа будет являться необоснованным (ничем не подтвержденным), что в конечном счете должно привести к отказу в удовлетворении такого иска.

В соответствии со ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговых санкций не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

В п. 20 постановления № 41/9 от 11 июня 1999 г. Пленум ВС РФ и Пленум ВАС РФ разъяснили:

«...судам необходимо проверять, не истек ли установленный пунктом 1 статьи 115 Кодекса срок для обращения налоговых органов в суд. Имея в виду, что данный срок является пресекательным, т.е. не подлежащим восстановлению, в случае его пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа».

Нарушение налоговым органом срока проверки, установленного в ст. 89 (и, соответственно, более поздний момент составления справки), влечет нарушение срока составления акта (ст. 100 НК РФ), что, в свою очередь, влечет увеличение срока, установленного в ст. 115 НК РФ, т.е. лишает налогоплательщика гарантий, закрепленных законодателем в Налоговом кодексе. Следовательно, если обнаружатся указанные выше нарушения, то это означает, что все сроки необходимо исчислять с момента, когда проверка должна была завершиться (а не с того момента, когда она завершена фактически). Это может привести к тому, что в результате иск налогового органа окажется заявленным по истечении сроков давности взыскания санкции, а такой иск не подлежит удовлетворению.

7. Заключение

В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов (ст. 22 НК РФ). Стало быть, налогоплательщики вправе добиваться соблюдения срока проведения выездных налоговых проверок, а в случае его нарушения обращаться в суд с заявлениями о признании незаконными действий должностных лиц налоговых органов со всеми вытекающими отсюда последствиями (в том числе обязанностью налогового органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя).