

Налоговая проверка



Виды налоговых проверок

Налоговые проверки

```
graph TD; A[Налоговые проверки] --> B[Камеральные]; A --> C[Выездные]; A --> D[Проверки трансфертного ценообразования];
```

Камеральные

Выездные

Проверки
трансфертного
ценообразования

Различия КНП и ВНП

- КНП не требует специального решения о назначении, ВНП требует специального решения, подписанного руководителем.
- КНП – обязанность, ВНП – право налоговиков
- КНП проходит в налоговой инспекции, ВНП на территории налогоплательщика
- КНП состоит в проверке декларации (расчета) по конкретному налогу (сбору), число контрольных мероприятий ограничено
- Акт КНП составляется при обнаружении нарушений; АКТ ВПН – в любом случае

Налоговая проверка – право или обязанность?

По смыслу ст. 88 НК РФ проведение КНП является не правом, а **обязанностью** налогового органа (*Пост. Президиума ВАС РФ от 20.03.2007 N 16086/06 по делу N А40-8604/06-115-86*). КНП подвергаются все налоговые декларации, представляемые независимо от установленной Законом периодичности их представления (*Письмо ФНС РФ от 18.12.2005 N 06-1-04/648*).

Проведение же ВНП – не обязанность, но право налоговых органов

Место проведения КНП

КНП проводится по месту нахождения налогового органа, в который представляется отчетность (*п. 1 ст. 88 НК РФ, Письма Минфина России от 25.03.2009 N 03-07-11/81, от 07.06.2006 N 03-02-07/1-141*). То есть налоговики не выезжают на территорию налогоплательщика. Вместе с тем они могут обследовать помещения и территории налогоплательщика для получения необходимых им доказательств.

Место учета недвижимости и транспортных средств.

Срок проведения КНП

- 3 месяца с даты, следующей за днем представления налоговой отчетности (п. 2 ст. 6.1, п. 2 ст. 88 НК РФ). Все процедуры по КНП должны быть закончены в этот срок. Налоговики не вправе требовать документы за пределами срока проведения КНП

Начало КНП

- Срок КНП начинает течь со дня, следующего за днем представления отчетности (п. 2 ст. 88 НК РФ).
Зависит от формы представления отчетности:
- 1) лично или через представителя – по факту (подтверждается отметкой на копии декларации);
- 2) по почте – дата отправки почтового отправления (ценного письма) с описью вложения;
- 3) по телекоммуникационным каналам связи – дата отправки, зафиксированная оператором

Процедура КНП

Сверка контрольных соотношений – сверяют данные представленной отчетности с показателями отчетности за предыдущий период, а также с данными отчетности за этот же период, но по другим налогам. Анализируется:

- 1) Своевременность представления отчетности;
- 2) Насколько показатели представленной отчетности и иных документов и сведений соответствуют друг другу, нет ли противоречий, ошибок, несоответствий (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Признаки нарушений

- ошибки в проверяемой отчетности;
- противоречия между сведениями, которые содержатся в представленных документах;
- несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, данным, которые есть у налоговиков.

Об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести исправления в установленный срок.

Мероприятия налогового контроля

- 1) истребование документов у налогоплательщика, у его контрагентов и иных лиц, обладающих документами или информацией о деятельности налогоплательщика;
- 2) допрос свидетелей;
- 3) назначение экспертизы;
- 4) привлечение специалиста, переводчика;
- 5) выемка документов.

Истребование документов

Истребование – как у самого налогоплательщика, так и у третьих лиц. По общему правилу – истребование не допускается. Но ряд оснований установлены Законом:

- 1) применение льгот (п. 6 ст. 88);
- 2) сумма НДС заявлена к возмещению (п. 8 ст. 88)
- 3) исчисление налогов, связанных с добычей полезных ископаемых (п. 9 ст. 88).
- 4) налогоплательщик должен был приложить к отчетности документы, но не приложил.

Если приведенных оснований нет, налоговики не вправе истребовать документы (п. 7 ст. 88 НК).

Допрос свидетелей

В Законе нет запрета на допрос свидетелей при проведении КНП. Из этого исходит и судебная практика. Так, суды принимают протоколы допросов свидетелей в качестве доказательств, которые налоговики могли учесть при принятии решений по КНП

(Постановления ФАС Московского округа от 03.08.2009 N КА-А40/7052-09, от 23.07.2009 N КА-А40/5922-09).

Назначение экспертизы

Эксперт может быть привлечен для участия в любых действиях по осуществлению налогового контроля (п. 1 ст. 95 НК РФ), включая КНП.

Например, ФАС ЦО пришел к выводу, что налоговики вправе учесть результаты почерковедческой экспертизы подписей счетов-фактур, которые затребованы в ходе камеральной проверки НДС. Причем соблюдать процедуру назначения экспертизы, предусмотренную для выездной проверки при КНП соблюдать не требуется (*Пост. ФАС ЦО от 23.04.2008 N А14-3176/2007110/25*).

Окончание КНП

Срок КНП истекает в соответствующее число третьего месяца проверки. Если в последнем месяце нет такого числа, то срок истекает в последний день этого месяца. Если последний день срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то КНП должна закончиться в ближайший рабочий день.

Пример: Декларация подана 30 августа. Течение 3-месячного срока начинается на следующий день, т.е. в 00 ч. 31 августа. Срок КНП истекает в 24.00 ч. 30 ноября.

Нарушение срока КНП

КНП длилась более 18 месяцев. Признавая отмену решения налоговой инспекции правомерной, суд учел позицию Президиума ВАС РФ относительно выездных проверок, выраженную в Пост. от 18.03.2008, где было указано: длительный срок проверки свидетельствует о нарушении налогоплательщиками принципа недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля (Пост. ФАС ЗСО от 10.11.2010 N А70-1902/2010).

Окончание КНП

Срок КНП истекает в соответствующее число третьего месяца проверки. Если в последнем месяце нет такого числа, то срок истекает в последний день этого месяца. Если последний день срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то КНП должна закончиться в ближайший рабочий день.

Пример: Декларация подана 30 августа. Течение 3-месячного срока начинается на следующий день, т.е. в 00 ч. 31 августа. Срок КНП истекает в 24.00 ч. 30 ноября.

Результат КНП

Возможны два
варианта

```
graph TD; A[Возможны два варианта] --> B[Нарушений не выявлено]; A --> C[Выявлены налоговые правонарушения];
```

Нарушений не
выявлено

Выявлены налоговые
правонарушения

Если нарушения не выявлены

Акт не составляется.

Закон не требует от налогового органа уведомлять налогоплательщика о результатах проведенной КНП и дате ее завершения.

Исключение – КНП по НДС при применении заявительного порядка возмещения налога. Если в результате такой проверки налоговый орган не выявил нарушений, он должен уведомить об этом налогоплательщика в письменном виде в течение 7 дней после окончания проверки.

Если выявлены нарушения

Составляется Акт КНП, который:

- подписывается как инспектором, так и налогоплательщиком (представителем);
- акт составляется в течение 10 рабочих дней со дня окончания КНП;
- экземпляр акта в течение 5 рабочих дней с даты его подписания вручается налогоплательщику.

Отбор налогоплательщиков для ВВП: уровни анализа

Сумма исчисленных и уплаченных налогов

Показатели отчетности (налоговой,
бухгалтерской)

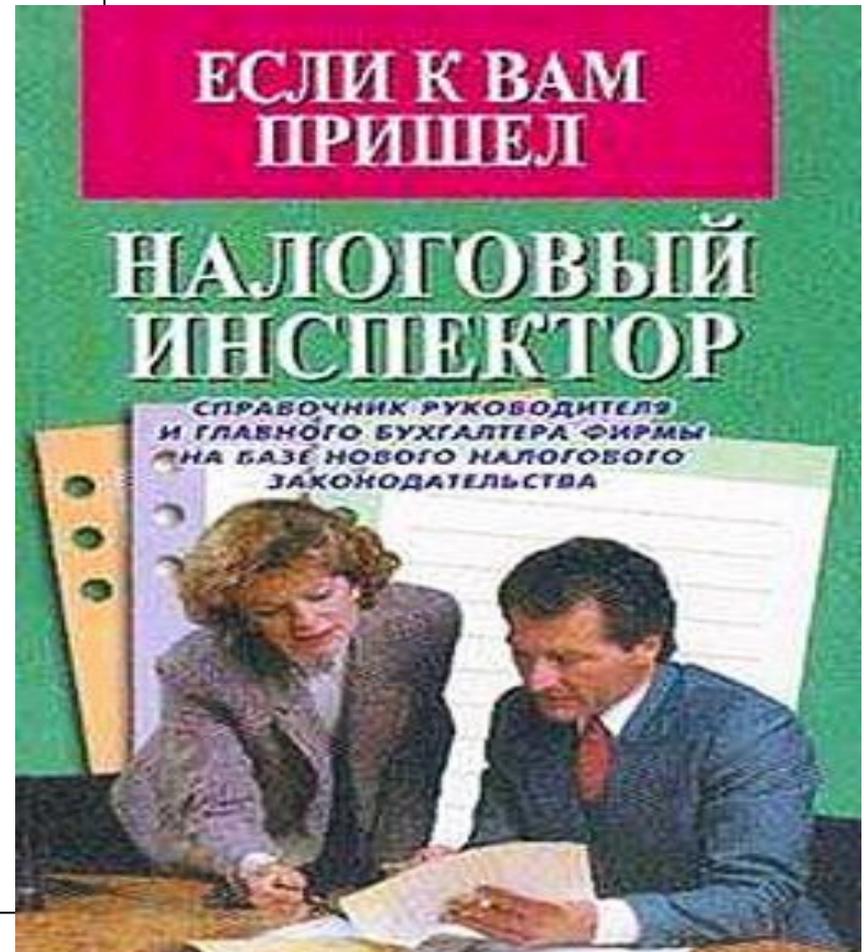
Оценка налоговых рисков, влияющих на
формирование налоговой базы

Критерии оценки рисков

- 1) Низкая налоговая нагрузка (ниже среднего уровня)
- 2) Регулярные убытки в отчетности (2 и более года);
- 3) Значительные налоговые вычеты;
- 4) Опережающий рост расходов над доходами;
- 5) Низкая зарплата работников (ниже среднего);
- 6) Предельные значения по спецрежимам;
- 7) Приближение расходов к доходам (для ИП);
- 8) Привлечение перекупщиков и посредников;
- 9) Непредставление пояснений или документов;
- 10) Частая смена места нахождения;
- 11) Низкий уровень рентабельности;
- 12) Деятельность с высоким налоговым риском;
- 13) Необеспечение сохранности документации.

Кто проверяет?

налоговый орган по месту нахождения организации (филиала) или по месту жительства физического лица



Внимание !

Иные налоговые органы, включая те, в которых налогоплательщик состоит на учете по месту нахождения недвижимости и транспортных средств, проводить ВНП в отношении него не вправе (Пост. ФАС СЗО от 14.05.2008 № А56-31372/2007).

Смена места учета в период ВНП

На практике налоговики в «старой» инспекции заканчивают проверку и составляют акт ВНП. Решение по проверке выносит тот налоговый орган, который ее проводил. Если же будет выявлена неуплата (неполная уплата) налога, то требование об уплате недоимки может выставить только налоговый орган по новому месту учета.

Место проведения ВНП

По общему правилу проводится на территории (в помещении) налогоплательщика.

Из этого правила есть исключение. Если налогоплательщик не может предоставить инспекторам помещение для проведения ВНП, она проводится по месту нахождения налогового органа. Основание – письменное заявление налогоплательщика или докладная записка руководителя группы проверяющих.

Предмет ВНП

Проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов. Могут проверяться все или несколько налогов одновременно.

В решении допустимо указание – «по всем налогам и сборам».



Глубина ВНП

Период, который не превышает 3 календарные года, предшествующие году вынесения решения о проведении ВНП.

Исключение: В случае представления уточненной налоговой декларации проверяется период, за который представлена уточненная декларация.

Пример

Решение о проведении выездной проверки вынесено 12 мая 2012 г. Таким образом, налоговики могут проверить 2009, 2010, 2011 гг. и соответствующую часть 2012 года.



Сроки проведения ВНП

Общий срок 2 месяца, проверка филиала или представительства – 1 месяц.

Срок может быть продлен от 4 до 6 месяцев, а также приостановлен на срок до 6 или 9 месяцев.

Начало ВНП – вынесение решения.

Окончание ВНП – составление справки.

Решение о проведении ВНП

Основание для проведения ВНП. Выносит и подписывает руководитель (зам.) налогового органа, который проводит ВНП. Правомерно внесение изменений в уже вынесенное решение.



Ограничения по количеству ВНП

Запрещается проводить более 2-х ВНП в течение календарного года, за исключением:

- 1) повторная ВНП (контроль вышестоящего органа или проверка уточненной декларации, где сумма налогов уменьшена);
- 2) в связи с ликвидацией или реорганизацией;
- 3) решение о необходимости проведения проверки сверх 2-кратного ограничения принято руководителем ФНС России (полная дискретность).

При этом ВНП филиалов не учитываются.

Ограничения по однородным ВНП

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

Исключения: повторная ВНП вышестоящего органа или в связи с проверкой уточненной налоговой декларацией; реорганизация и ликвидация. Не будет повторной – проверка периода, если до ВНП он проверялся в рамках камеральной проверки

Нет повторности

- 1) КНП;
- 2) Проверка ФНС России в рамках контроля соответствия цен, примененных в сделках между взаимозависимыми лицами, рыночным ценам;
- 3) Проверка правоохранительными органами в связи с уголовным делом по факту налогового преступления;
- 4) Проверка организации после проверки ее филиала (и наоборот).

Доступ на территорию

Основания доступа на территорию – решение и служебные удостоверения. В жилые помещения налоговикам нельзя проникнуть без согласия проживающих



Внимание !

Отказ в доступе влечет составление акта о воспрепятствовании доступу на территорию или в помещение проверяемого лица. Этот акт дает право налоговикам самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате, на основании имеющихся данных или по аналогии с иными налогоплательщиками.

Мероприятия налогового контроля

- 1) истребование документов у налогоплательщика, у его контрагентов и иных лиц;
- 2) допрос свидетелей;
- 3) назначение экспертизы;
- 4) выемка документов и предметов;
- 5) осмотр;
- 6) инвентаризация имущества;
- 7) привлечение специалиста, переводчика.

Также возможен *запрос пояснений* по факту налоговых правонарушений.

Истребование документов

Налогоплательщик обязан предоставить налоговикам возможность ознакомиться на месте с *любыми* документами, связанными с предметом ВНП. Требование о представлении документов в виде копий, заверенных руководителем и печатью организации (не нотариально). Количество требований неограниченно. Главное – определенность требования и относимость к предмету ВНП. Срок предоставления – 10 рабочих дней с момента вручения требования. Срок можно продлить.

Запреты и ограничения

Налоговики не вправе требовать у документы, которые ранее уже представлялись в налоговые органы при проведении налоговых проверок этого лица.

Исключения:

1)

документы ранее представлялись в виде подлинников, которые затем вернули;

2) документы утрачены налоговиками вследствие непреодолимой силы.

Допрос свидетелей

Налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, значимые для проведения налогового контроля

Показания свидетелей будут надлежащими доказательствами только в случае, если они получены с соблюдением процедуры допроса и надлежащим образом оформлены с учетом требований.

Нельзя допросить

- 1) лица, которые в силу возраста либо имеющих у них физических или психических недостатков не могут правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля (дети в возрасте до 14 лет; глухие, слепые, глухонемые; психически нездоровые лица);
- 2) лица, которые в силу специфики своей профессиональной деятельности получили сведения, относящиеся к их профессиональной тайне (адвокаты, аудиторы, нотариусы, врачи, священнослужители).

Определение КЭС ВС РФ от 03.02.2015 № 309-КГ14-219

Проведение допроса
не в помещении, а
на улице не
свидетельствует о
недопустимости
этих показаний в
качестве
доказательств по
делу



Экспертиза

Когда не хватает для выводов по проверке специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле.

Установить подлинность документов, подписей (почерковедческая); идентифицировать товар; восстановить документ; стоимость товаров, (работ, услуг), оценка недвижимости; определение объема выполненных работ (услуг), количества произведенной продукции; разграничить капитальный или текущий ремонт, реконструкцию и т.д.

Запрет экспертизы

Не допускается назначение экспертизы:

- по вопросам бухгалтерского учета;
- по вопросам права;
- по другим вопросам, познаниями по которым либо полномочиями по разрешению которых должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (напр., юристы и др.).

Выемка документов и предметов

Требуется мотивированное постановление.

Основания для выемки:

1) отказ представить запрошенные документы или не представление их в срок;

2) достаточные основания полагать, что документы и (или) предметы, которые свидетельствуют о нарушениях налогового законодательства, **могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены**, а они необходимы для проведения проверки.

Процедура выемки

Лицу, у которого производится выемка документов и предметов, предлагается добровольно выдать их, в случае отказа произвести выемку принудительно.

При отказе лица вскрыть помещения, налоговики вправе сделать самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Выемка производится в присутствии не менее 2-х понятых и лиц, у которых производится выемка. В ночное время - с 22 до 6 часов по местному времени - выемка не допускается.

Основания для осмотра

Производство осмотра обязательно в случае наличия у налогового органа информации:

- 1) о полученных товарно-материальных ценностях, не отраженных в бухгалтерском учете;
- 2) о наличии производственных мощностей, цехов, структурных подразделений, осуществляющих виды деятельности, не отраженные в учредительных документах налогоплательщика;
- 3) о производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), выручка от реализации которой не отражена в учете и в отчетности или отражена в заниженном размере...

Осмотр

- 1) Производственные, складские, торговые и любые иные помещения и территории, используемые для извлечения дохода или связанные с содержанием объектов налогообложения;
- 2) документы и предметы, в т. ч. объекты налогообложения.

Не требуется специальное решение. Понятые и участие налогоплательщика. Протокол. В необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или производятся другие действия.

Инвентаризация

- 1) выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов налогообложения;
- 2) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- 3) проверка полноты отражения в учете обязательств

Инвентаризации подлежат: основные средства; нематериальные активы; финансовые вложения; производственные запасы; готовая продукция; товары; прочие запасы; денежные средства; кредиторская задолженность; иные активы.

Участие специалиста

Специальные познания в науке и технике.

Доступ в базы данных, восстановление утраченной информации, вскрытие сейфов, отбор образцов.

Отличие от эксперта – не проводит самостоятельных исследований, не дает заключений, а лишь содействует проведению налогового контроля. Не формирует доказательственную базу, его выводы не имеют доказательственного значения, они – мнение «частного лица», его субъективная позиция. Процедура привлечения упрощена, не предупреждается об ответственности, не несет ее. Участие – в протоколе соответствующего контрольного мероприятия.

Участие переводчика

Услуги переводчика актуальны при проверках по «экспортному» НДС при переводе документов, подтверждающих применение ставки 0%. Налоговики вправе запросить перевод у налогоплательщика или воспользоваться услугами переводчика самостоятельно (Пост. ФАС МО от 01.04.2009 N КА-А40/1328-09, ФАС ЗСО от 05.03.2007 N Ф04-979/2007, ФАС СЗО от 09.11.2006 N А56-48100/2005).

Предоставление пояснений

Пояснения по вопросам исчисления и уплаты налогов. Специальных правил нет. Уведомление о вызове в инспекцию (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Представление пояснений сотрудникам налоговых органов, проводящим проверку, - право (пп. 7 п. 1 ст. 21), но не обязанность.

Ответственность может быть применена за неявку по вызову инспекции, а не за отказ от дачи пояснений.

Последствия нарушения процедуры

Использование доказательств, полученных с нарушением закона, не является безусловным основанием для отмены Решения. Так, если налоговики нарушили правила проведения допроса, это не будет достаточным основанием для отмены решения, принятого с учетом показаний этого свидетеля. Но суды отказываются принимать в качестве доказательств результаты мероприятий налогового контроля, полученные с нарушением Закона (ч.3 ст.64 АПК). Суд не вправе использовать доказательства, полученные с нарушением положений гл. 14 НК РФ (абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ).

Продление срока ВНП

- 1) ВНП крупнейших налогоплательщиков;
- 2) получение информации о нарушениях налогового законодательства;
- 3) форс-мажорные обстоятельства (затопление, наводнение, пожар и т.п.);
- 4) наличие в составе обособленных подразделений
- 5) непредставление в установленный срок документов, необходимых для ВНП;
- 6) иные обстоятельства.

Кто принимает решение о продлении срока ВМП ?

Руководитель
(заместитель)
вышестоящего
налогового органа на
основании
мотивированного
запроса налогового
органа, проводящего
проверку.



Приостановление ВМП

На период приостановления обязаны:

- 1) покинуть территорию (помещения) налогоплательц.;
- 2) прекратить истребование документов;
- 3) вернуть истребованные ранее подлинники, кроме тех, которые изъяты в ходе выемки.

Однако могут проводиться мероприятия налогового контроля, которые не связаны с нахождением на территории налогоплательщика и истребованием документов. Например, допросы свидетелей.

Основания и сроки приостановления ВНП

- 1) получить информацию от иностранных госорганов в рамках международных договоров;
 - 2) провести экспертизу;
 - 3) перевести на документы;
 - 4) истребовать у третьих лиц документы (информацию), которые относятся к деятельности налогоплательщика.
- *Общий срок – до 6 месяцев*
 - *До 9 месяцев – для получения информации от госорганов иностранных государств*

Кто принимает решение о приостановлении ВНП ?

Приостановление и возобновление проведения ВНП оформляются решениями руководителя (заместителя) налоговой инспекции, которая проводит проверку



Повторная ВНП

Основания назначения:

- 1) в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вышестоящим налоговым органом;
- 2) в случае представления уточненной декларации, в которой указана сумма налога к уменьшению.

Внимание !

Если при проведении повторной ВНП выявлено налоговое правонарушение, которое не было выявлено при проведении первоначальной ВНП, не применяются налоговые санкции, кроме случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной ВНП явилось результатом сговора между ИП и налоговиками. Недоимки и пени могут быть начислены.

Справка

В справке фиксируются предмет и сроки проведения проверки. Дата составления справки – окончание ВНП. Налоговики покидают территорию налогоплательщика, не могут требовать от представления документов, проводить допрос свидетелей и осуществлять другие мероприятия налогового контроля на основании решения о проведении данной выездной проверки.

АКТ ВНП

По итогам проведенной выездной проверки составляется акт, в котором отражаются результаты проверки. При ВНП акт составляется независимо от того, обнаружены правонарушения или нет. Лишь существенные нарушения при составлении Акта влекут отмену Решения (выводы о правонарушениях необоснованны, расчеты неверны, ссылки на нормы неправильны).

Порядок составления Акта ВНП

Срок – 2 месяца с момента составления справки. Акт подписывается налоговиками, проводившими проверку, и налогоплательщиком. В случае отказа – на акте делается отметка. Акт вручается под расписку или иным способом в течение 5 рабочих дней со дня, которым акт датирован. В течение 1 месяца со дня вручения акта можно представить письменные возражения на него.

Можно ли обжаловать АКТ

Нет, нельзя. Акт не содержит обязательных предписаний, поэтому им не могут быть нарушены права налогоплательщика.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.05.2008 N А56-43548/2007 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 31.07.2008 N 9730/08)).

Возражения на Акт

Право, а не обязанность налогоплательщика. Непредставление возражений не означает автоматическое согласие с претензиями налоговиков и невозможность высказать их в дальнейшем. Возражения в письменном виде могут быть поданы как на акт в целом, так и на его отдельные части. В письменном виде, форма произвольная.