



· ШКОЛА БИЗНЕСА ·
ТУРОВА ВЛАДИМИРА

Помогаем российским
предпринимателям с 2003 года



17 января 2017г. в 15:00 МСК

Выездные налоговые проверки 2017:
пособие по защите

Ведущий:



Брылёва Наталья

налоговый специалист ООО ЮК «Туров и Партнеры»



КРИТЕРИИ ОТБОРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Налоговики анализируют (разд. 3 Концепции прил. 1 Приказ от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@):

1) суммы исчисленных и уплаченных налогов.

Такой анализ проводится, прежде всего, чтобы проверить, все ли налоги и вовремя ли вы уплатили в бюджет. Но, кроме того, данный вид анализа несет в себе еще одну нагрузку: выявление налогоплательщиков, у которых суммы начислений со временем уменьшаются;

2) показатели отчетности налогоплательщиков (налоговой, бухгалтерской).

Этот вид анализа предназначен для выявления:

- значительных отклонений от показателей предыдущих периодов или среднестатистических показателей по аналогичным налогоплательщикам;
- противоречий (несоответствия) между данными в отчетности, представленных документах и информацией, имеющейся у налоговиков;

3) факторы и причины, влияющие на формирование налоговой базы.



КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ РИСКОВ

С помощью критериев оценки рисков Концепция предлагает налогоплательщикам систематически самостоятельно проверять риски по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности и с их учетом своевременно уточнять свои налоговые обязательства.

Следует подчеркнуть, что критерии носят рекомендательный характер и не обязательны для использования налогоплательщиками. Ведь такая обязанность не предусмотрена налоговым законодательством (п. 1 ст. 4 НК РФ).

Поэтому уточнять налоговые обязательства необязательно. Но периодически оценивать риск включения в план выездных проверок, возможно, имеет смысл. Во всяком случае внимание со стороны налоговиков не станет для вас неожиданностью.



НИЗКАЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА

Налоговые органы просят налогоплательщика пояснить причины низкой налоговой нагрузки. Если такие причины имеют объективный характер, то есть вероятность, что представление соответствующих пояснений может снизить риск включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Данный критерий касается всех налогоплательщиков.

Учитываем период при расчете своей налоговой нагрузки также целесообразно использовать соотношение уплаченных вами налогов и выручки (оборота) в целом за год.



РАССЧИТЫВАЕМ НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ

Нагрузку правильно будет рассчитывать по формуле:

Налоговая нагрузка (НН)	=	Сумма налогов, уплаченных по данным отчетности в течение года	/	Сумма бухгалтерской выручки за год без учета НДС и акцизов	х 100%.
-------------------------------	---	--	---	--	---------

Например, организация "Альфа" в течение 2016 г. уплатила налоги в общей сумме 7 750 140 руб. Сумма выручки организации за вычетом НДС составила 67 560 300 руб.

Таким образом, налоговая нагрузка организации в 2013 г. равна 11,47% (7 750 140 руб. / 67 560 300 руб. х 100%).



СРАВНИВАЕМ НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ СО СРЕДНЕСТАТИСТИЧЕСКОЙ ПО ОТРАСЛИ

Налоговики могут заинтересоваться вашей деятельностью, если у вас в течение нескольких лет в налоговой или бухгалтерской отчетности отражается убыток (п. 2 Общедоступных критериев оценки рисков). Согласно п. 2 Общедоступных критериев оценки рисков по критерию убытков в отчетности оцениваются все налогоплательщики. Вы можете привлечь повышенное внимание со стороны налоговых органов, если отражаете убытки в отчетности в течение двух календарных лет и более.

Форма отчетности	Показатели, указывающие на наличие убытка по итогам года
Бухгалтерская отчетность	
Отчет о финансовых результатах	Отрицательное значение строки "Прибыль (убыток) до налогообложения" данного отчета, приведенное в круглых скобках (Приложение 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н)
Налоговая отчетность	
Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций	Отрицательное значение строки 060 листа 02 этой декларации
Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН	Положительное значение строки 253 разд. 2.2 этой декларации
Налоговая декларация по ЕСХН	Значение строки 020 разд. 2 этой декларации превышает значение строки 010 разд. 2 декларации



ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налоговики заинтересуются деятельностью налогоплательщика, если доля вычетов по НДС равна либо превышает 89% суммы начисленного НДС (п. 3 Общедоступных критериев оценки рисков).

По критерию значительных налоговых вычетов проверяются только плательщики НДС.

В п. 3 Общедоступных критериев оценки рисков установлено, что доля вычетов от суммы начисленного с налоговой базы НДС определяется за период 12 месяцев.

Чтобы определить долю вычетов в общем размере исчисленного налога за 4 квартала, нужно выполнить следующие действия:

Шаг 1. Сложить сумму начисленного НДС (до применения вычетов) за четыре последних оконченных квартала.

Шаг 2. Сложить суммы вычетов за четыре последних оконченных квартала.

Шаг 3. Разделить общую сумму вычетов на общую сумму начисленного НДС.



ОПЕРЕЖАЮЩИЙ ТЕМП РОСТА РАСХОДОВ

Критерий опережающего темпа роста расходов относится только к организациям, которые применяют общий режим налогообложения и уплачивают налог на прибыль организаций.

Чтобы сравнить темпы роста доходов и расходов, нужно для начала рассчитать сами темпы. Поскольку в абз. 3 п. 4 Общедоступных критериев оценки рисков говорится о налоговой и бухгалтерской отчетности, определяем четыре показателя:

- 1) темп роста доходов по налогу на прибыль организаций;
- 2) темп роста расходов по налогу на прибыль организаций;
- 3) темп роста доходов по бухгалтерской ;

Темп роста	=	Показатель дохода (расхода) по налоговой (бухгалтерской) отчетности за анализируемый период	/	Показатель дохода (расхода) по налоговой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период	x 100%.
---------------	---	---	---	--	---------



МЕТОДЫ СРАВНЕНИЯ ТЕМПОВ РОСТА

Вместо разниц для сравнения можно использовать отношения величин темпов роста, т.е. частное от деления темпа роста расходов на темп роста доходов. В этом случае об опережающем росте расходов будет свидетельствовать значение частного, превышающее единицу.

Если полученные разницы отличаются друг от друга, то налоговики могут заподозрить неладное. Полагаем, что у налоговиков будет больше всего оснований обратить на вас внимание, если положительной разнице темпов в налоговом учете будет соответствовать отрицательная разница темпов в бухгалтерском учете.

Это будет означать, что ваши налоговые расходы увеличиваются, а бухгалтерские расходы, наоборот, падают или же что налоговые доходы падают при росте бухгалтерских доходов.

Однако даже при наличии двух положительных разниц внимание налоговиков может быть привлечено, если значение разницы темпов роста в налоговом учете больше, чем в бухгалтерском. К сожалению, в Приказе не указано, какое различие значений налоговиков будут считать критическим для включения в план проверок. Полагаем, что, если различие небольшое, придавать этому значение не имеет смысла.



НИЗКАЯ ЗАРПЛАТА РАБОТНИКОВ

Налоговые органы могут сравнить среднемесячную зарплату по каждому работнику налогоплательщика со среднестатистическими данными по зарплатам в соответствующем регионе.

И если она окажется меньше, то существует риск, что налогоплательщика включат в план выездных проверок (п. 5 Общедоступных критериев оценки рисков). Ведь низкий уровень зарплат может свидетельствовать об уклонении от уплаты НДФЛ.

В п. 5 Общедоступных критериев оценки рисков не сказано, за какой период определять "зарплатный" критерий.

Формулу расчета среднемесячной заработной платы можно представить следующим образом:

$$СМЗ = \text{ФОТ} / \text{ССЧ} / 12,$$

где СМЗ - среднемесячная заработная плата на одного работника налогоплательщика;

ФОТ - фонд оплаты труда работников налогоплательщика;

ССЧ - среднесписочная численность работающих у налогоплательщика, рассчитанная в соответствии с Приказом Росстата от 28.10.2013 N 428.



НЕОДНОКРАТНОЕ ПРИБЛИЖЕНИЕ К ДОПУСТИМОМУ ПРЕДЕЛУ ПО СПЕЦРЕЖИМАМ

Нарушение условий применения специальных режимов лишает налогоплательщика права на применение режима с последующей уплатой налогов по общему режиму налогообложения (п. 4 ст. 346.3, п. 4 ст. 346.13, п. 2.3 ст. 346.26, п. п. 6, 7 ст. 346.45 НК РФ).

Налоговиков интересует, если вы будете приближаться к предельному значению соответствующего показателя два раза за год или чаще.

Налоговики принимают во внимание приближение менее 5% к предельному значению показателя, при соответствии которому налогоплательщик имеет право применять спецрежим.

Причем 5% надо отсчитать от предельного значения показателя (абз. 2 п. 6 Общедоступных критериев оценки рисков).



Показатель и его предельное значение	Значение показателя, которое может стать основанием для включения в план выездной проверки	Норма НК РФ, которой установлено ограничение
ЕСХН		
Доля дохода от реализации произведенной сельхозпродукции в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составляет не менее 70%	Менее 73,5%	п. п. 1, 2 ст. 346.2 НК РФ
УСН		
Доля участия других организаций составляет не более 25%	Более 23,75%	пп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ
Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период составляет не более 100 человек	Более 95 человек	пп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ
Остаточная стоимость основных средств составляет не более 100 млн руб.	Более 95 млн руб.	пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ
Предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода, составляет не более 60 млн руб. (150 млн. руб)	Более 57 млн руб. (142 500 тыс. руб.)	п. 4.1 ст. 346.13 НК РФ
ЕНВД		
Площадь торгового зала магазина или павильона по каждому объекту организации розничной торговли составляет не более 150 кв. м	Более 142,5 кв. м	пп. 6 п. 2 ст. 346.26 НК РФ
Площадь зала обслуживания посетителей по каждому объекту организации общественного питания, имеющему зал обслуживания посетителей, составляет не более 150 кв. м	Более 142,5 кв. м	пп. 8 п. 2 ст. 346.26 НК РФ
Количество имеющихся на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) автотранспортных средств, предназначенных для оказания автотранспортных услуг, составляет не более 20 единиц	Более 19 единиц	пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ
Общая площадь спальных помещений в каждом объекте, используемом для оказания услуг по временному размещению и проживанию, составляет не более 500 кв. м	Более 475 кв. м	пп. 12 п. 2 ст. 346.26 НК РФ



ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ С ПРИВЛЕЧЕНИЕМ ПЕРЕКУПЩИКОВ ИЛИ ПОСРЕДНИКОВ

Основанием для включения налогоплательщика в план выездных проверок может стать ведение им деятельности с использованием "цепочки контрагентов".

Организации деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками без видимой деловой цели, т.е. разумных экономических или иных причин (п. 8 Общедоступных критериев оценки рисков).

Систематическое использование посредников в бизнесе вызывает подозрение, что деятельность направлена на получение необоснованной налоговой выгоды (см. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53).

С некоторыми схемами построения финансово-хозяйственной деятельности с использованием "цепочки контрагентов" без наличия деловой цели вы можете ознакомиться в п. 1 Способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, которые приведены сразу после Приложения N 5 к Приказу.



НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПОЯСНЕНИЙ

Должны одновременно выполняться следующие условия (п. 9 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@):

1. У налогового органа были основания требовать от вас пояснения.
2. Налоговый орган направил вам согласно пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ уведомление о вызове налогоплательщика с требованием в течение пяти дней представить пояснения либо внести исправления в установленный срок.
3. Тот факт, что вы не представили пояснения (не внесли исправления), не объясняется объективными причинами.

Если документы утеряны, испорчены, уничтожены, в том числе в результате форс-мажорных обстоятельств (пожар, затопление, наводнение и пр.), данные документы целесообразно восстановить.



ЧАСТАЯ СМЕНА МЕСТА НАХОЖДЕНИЯ

Если налогоплательщик часто меняет место нахождения (со сменой налогового органа), то он может привлечь к себе внимание налоговиков.

Правда, в план выездных проверок рискует попасть только организация, которая с момента своего создания два раза и более меняла официальный адрес (подавала по этому поводу заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица). При этом смена адреса происходила в процессе выездной проверки и влекла за собой переход в другую налоговую инспекцию. Такой вывод следует из абз. 2 п. 10 Общедоступных критериев оценки рисков.

Таким образом, к налогоплательщикам - физическим лицам этот критерий не применяется вообще. Также не интересует налоговиков, если организация часто меняет официальный адрес, но не меняет при этом место налогового учета.



ОТКЛОНЕНИЕ УРОВНЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Налоговики могут заинтересоваться деятельностью налогоплательщика, если уровень ее рентабельности (прибыльности) значительно ниже среднестатистического уровня рентабельности для данной сферы деятельности (п. 11 Общедоступных критериев оценки рисков).

Чтобы сравнить уровень рентабельности своей деятельности со среднестатистическим, нужно сначала рассчитать его.

Сразу укажем, что сверке подвергнутся два показателя: рентабельность активов и рентабельность продаж.

Источником информации для налоговиков в обоих случаях станут данные, отраженные в годовой бухгалтерской отчетности:

- в Бухгалтерском балансе организации;
- в Отчете о финансовых результатах.

В целях налогового контроля будет иметь значение отклонение рентабельности (в сторону уменьшения) от среднеотраслевого на 10% и более.



ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ С ВЫСОКИМ НАЛОГОВЫМ РИСКОМ

Налоговиков заинтересует деятельность налогоплательщика с высоким налоговым риском. То есть деятельность, в отношении которой есть основания полагать, что она направлена на получение необоснованной налоговой выгоды (п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).

Способы (схемы) получения необоснованной налоговой выгоды:

- с использованием фирм-"однодневок"
- при реализации недвижимого имущества;
- при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- с использованием труда инвалидов
- схемы получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности;
- схемы получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных инвестиционных инструментов.



РЕКОМЕНДАЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ, ВЕДУЩИМ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ С ВЫСОКИМ НАЛОГОВЫМ РИСКОМ

1. Исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период. Для этого следует подать уточненные декларации (расчеты) за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском;

2. уведомить о представлении уточненной отчетности инспекцию, чтобы налоговики имели возможность вовремя учесть это обстоятельство при составлении плана выездных проверок.

С уточненной отчетностью представляется пояснительная записка по форме, которая приведена в Приложении N 5 к Приказу. При этом налоговики обещают:

- не истребовать у вас в ходе камеральной проверки дополнительные документы (абз. 27 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков);
- принимать решение о проведении у вас выездной проверки только при наличии дополнительной информации о нарушении вами налогового законодательства и по предварительному согласованию с ФНС России (абз. 29 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).



ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ). Ее предметом служит проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов), если иное не установлено гл. 14 НК РФ (п. п. 4, 17 ст. 89 НК РФ).

Основанием для ее проведения является решение о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Ограничение по проведению выездной проверки:

- Ограничение по количеству выездных проверок в течение календарного года (п. п. 5, 7 ст. 89 НК РФ);
- Запрет на вынесение решения о проведении выездной проверки на основе представленной в соответствии с Федеральным законом от 08.06.2015 N 140-ФЗ специальной декларации и (или) прилагаемых к ней документов (сведений), а также сведений, содержащихся в указанной специальной декларации и (или) документах (п. 2 ст. 89 НК РФ, п. 10 ст. 1 Федерального закона от 08.06.2015 N 150-ФЗ).



НАЛОГОВЫЙ ОРГАН, ПРОВОДЯЩИЙ ВЫЕЗДНУЮ ПРОВЕРКУ

Проверку не может назначить инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете по месту нахождения недвижимости и транспортных средств (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.05.2008 N А56-31372/2007).

Выездная проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика, что следует из ее названия (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Если налогоплательщик не может предоставить инспекторам помещение для проведения выездной проверки, она проводится по месту нахождения налогового органа (абз. 2 п. 1 ст. 89 НК РФ).

Проведение проверки по месту нахождения инспекции не означает, что налоговики не вправе получить доступ к территориям и помещениям налогоплательщика.



ПРЕДМЕТ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ. ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД

Предметом выездной проверки выступает проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов), если иное не установлено гл. 14 НК РФ (п. п. 4, 17 ст. 89 НК РФ).

В рамках самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) могут проверяться региональные и (или) местные налоги. На это указывает п. 7 ст. 89 НК РФ.

Выездная проверка ограничена проверяемым периодом. По общему правилу налоговики могут проверить налоги только за период, который не превышает трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки (абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ).

Налоговики не вправе в рамках выездных проверок проверять дважды один и тот же период по конкретному налогу (абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ).



ПЕРИОД ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ.

У налоговиков по общему правилу есть два месяца для проведения выездной проверки. Причем вне зависимости от времени нахождения проверяющих на территории налогоплательщика.

Этот срок может быть продлен до четырех или шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ), а также приостановлен на срок до шести (деяти) месяцев (п. 9 ст. 89 НК РФ).

Общая продолжительность выездной проверки с учетом этого может составить год и три месяца.

Налоговый орган не обязан откладывать проверку по вашей просьбе, приходят и суды (Постановление АС Северо-Кавказского округа от 28.03.16 № А63-4717/2015).

Если налоговый орган по своей инициативе примет решение перенести (отложить) выездную проверку, на исчисление ее срока это не повлияет. Указанный срок будет течь с даты вынесения решения о проведении проверки.



ОГРАНИЧЕНИЕ ПО КОЛИЧЕСТВУ ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРОК

Налоговикам запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

- в отношении налогоплательщика в целом (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ);
- в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации (абз. 4 п. 7 ст. 89 НК РФ). В данном случае имеются в виду самостоятельные выездные проверки указанных обособленных подразделений.

Нарушение ограничения по количеству проверок недопустимо (Постановление ФАС Центрального округа от 19.02.2009 N А08-2803/2008-25 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22.06.2009 N ВАС-7239/09)).



РЕШЕНИЕ О ПРОВЕДЕНИИ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

Решение о проведении выездной налоговой проверки - это основание для проведения выездной проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Если решение подписано неуполномоченным лицом, его можно обжаловать (ст. 137, п. 1 ст. 138 НК РФ).

Как показывает практика, судьи, рассматривая споры об обжаловании таких решений, оценивают полномочия лица, которое поставило свою подпись в решении о проведении выездной проверки (постановление АС Поволжского округа от 29.04.15 № А49-5413/2014, постановление ФАС Волго-Вятского округа от 09.03.11 № А29-4799/2010).

Могут ли налоговики внести изменения в решение о проведении выездной проверки в ходе проверки?

Есть судебное решение, из которого видно, что судьи не видят во внесении подобных изменений в решение о проведении выездной проверки ничего противозаконного (см., например, Постановление ФАС Уральского округа от 29.09.2009 № Ф09-7275/09-С3).



НАРУШЕНИЯ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ РЕШЕНИЯ О ПРОВЕДЕНИИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Нарушения могут иметь и существенный характер. Так, налоговый орган при составлении решения может нарушить правила ст. 89 НК РФ, которые призваны защищать налогоплательщика от избыточного налогового контроля, например:

- выйти за пределы ограничений по проверяемому периоду (п. 5 ст. 89 НК РФ);
- не учесть ограничения по количеству проверок в течение календарного года (п. 5 ст. 89 НК РФ);
- вынести решение в отношении налогоплательщика, которого он не вправе проверять (п. 2 ст. 89 НК РФ).

В этом случае есть все основания рассчитывать на отмену такого решения в судебном порядке (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 19.02.2009 N А08-2803/2008-25 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 22.06.2009 N ВАС-7239/09), ФАС Северо-Западного округа от 14.05.2008 N А56-31372/2007).

Более того, итоговое решение по соответствующей выездной проверке, если она все же будет проведена, также подлежит отмене (см., например, Постановления ФАС Центрального округа от 22.05.2012 N А35-8347/2011, от 07.11.2011 N А35-8901/201, ФАС Волго-Вятского округа от 27.10.2008 N А39-1580/2008, ФАС Северо-Западного округа от 30.04.2009 N А05-11647/2008).



ПРОЦЕДУРА ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Проверяющие не обязаны заблаговременно информировать вас о предстоящей выездной проверке (Письмо ФНС России от 18.11.2010 N AC-37-2/15853).

Вы должны предоставить проверяющим помещение. Если это невозможно, то следует их об этом уведомить. В этом случае выездная проверка может быть проведена по месту нахождения инспекции (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Вы обязаны выполнять законные требования налоговых органов при проведении выездной проверки. Также вам запрещается какими-либо действиями препятствовать законной деятельности.

В последний день срока проверки инспекция должна составить и выдать вам справку о проведенной проверке и покинуть вашу территорию (п. 15 ст. 89 НК РФ).



ДОСТУП НА ТЕРРИТОРИЮ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

При выездной проверке доступ должностных лиц налогового органа на вашу территорию возможен только при предъявлении ими служебных удостоверений и решения о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 91 НК РФ). При несоблюдении этих требований вы вправе отказать проверяющим в допуске.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица (за исключением жилых помещений) составляется акт (п. 3 ст. 91 НК РФ). Этот акт дает налоговому органу право самостоятельно определить сумму налога, которая подлежит уплате, на основании имеющихся о вас данных или по аналогии с другими налогоплательщиками (п. 3 ст. 91 НК РФ).



МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ. ДОПРОС СВИДЕТЕЛЕЙ

Суды принимают показания свидетелей в качестве доказательств только в том случае, если они получены с соблюдением процедуры допроса и надлежащим образом оформлены с учетом требований ст. ст. 90, 99 НК РФ. В противном случае протоколы признаются ненадлежащими доказательствами на основании абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ и ч. 3 ст. 64 АПК РФ (см., например, Определение ВАС РФ от 07.05.2008 N 5948/08, Постановления ФАС Московского округа от 09.07.2010 N КА-А40/7116-10, от 27.01.2010 N КА-А4041/15360-09, ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2009 N А53-1182/2009, ФАС Дальневосточного округа от 15.06.2009 N Ф03-2571/2009).

Пленум ВАС РФ указал на правомерность использования доказательств, полученных в установленном НК РФ порядке до начала проверки (абз. 4 п. 27 данного Постановления).



ЛИЦА, КОТОРЫЕ МОГУТ БЫТЬ СВИДЕТЕЛЯМИ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Для дачи свидетельских показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому предположительно могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ).

Лица, которые не могут быть допрошены в качестве свидетеля:

1. Лица, которые в силу возраста либо имеющих у них физических или психических недостатков не могут правильно воспринимать обстоятельства, интересующие налоговиков.
2. Лица, которые в силу специфики своей профессиональной деятельности получили сведения, относящиеся к их профессиональной тайне (пп. 2 п. 2 ст. 90 НК РФ).



ПРОЦЕДУРА ДОПРОСА СВИДЕТЕЛЯ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Допрос проводит должностное лицо налогового органа (п. 5 ст. 90 НК РФ).

Заинтересованность в том, чтобы присутствовать при допросе свидетеля, есть у проверяемого лица. Однако Минфин России такого права за ним не признает. В Письме от 22.10.2015 N 03-02-07/1/60796 финансовое ведомство указало, что в ст. 90 НК РФ участие проверяемого лица при допросе свидетелей не предусмотрено. Аналогичные по сути разъяснения приведены в Письме ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ (п. 16) в отношении представителя проверяемого налогоплательщика.

Если в протоколе допроса отсутствует отметка о предупреждении свидетеля об ответственности за отказ (уклонение) от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний (п. 5 ст. 90 НК РФ), в суде такой протокол, скорее всего, не будет принят в качестве допустимого доказательства (Постановления ФАС Московского округа от 25.12.2012 N А40-113120/11-116-305, от 09.07.2010 N КА-А40/7116-10, ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2009 N А53-1182/2009, ФАС Дальневосточного округа от 15.06.2009 N Ф03-2571/2009, ФАС Поволжского округа от 11.03.2009 N А12-17314/07, ФАС Центрального округа от 25.05.2009 N А48-3866/08-17).



НАЗНАЧЕНИЕ ЭКСПЕРТИЗЫ В РАМКАХ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Налоговики вправе приглашать экспертов в любых случаях, когда им не хватает для выводов по проверке специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле (п. 1 ст. 95 НК РФ).

Примеры фактов, которые устанавливаются при помощи экспертизы	Реквизиты дела
Объем и стоимость фактически выполненных строительных и ремонтных работ занижены и не соответствуют проектной документации, локальным сметным расчетам стоимости работ, актам выполненных работ по форме КС-2	Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.03.14 № А02-935/2013
Завышен объем работ из-за заведомо неверного нормирования	Постановление Шестого ААС от 20.05.15 № 06АП-1968/2015
Неграмотно применена сметная база, неверно лимитированы затраты, необоснованно завышены цены используемых материалов	Постановление Тринадцатого ААС от 04.06.14 № А56-79279/2012
Работы были выполнены и сданы налогоплательщиком заказчику еще до заключения договора с субподрядчиками, либо вообще не сдавались заказчику, либо сдавались ему в объеме, меньшем, чем приняты у субподрядчика	Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.06.14 № А10-232/2013
Указанные в представленных на исследование документах и фактически выявленные на момент проведения исследования работы не соответствуют друг другу. Заявленный расход материалов (указанный в сметах) и отраженный в представленных документах не соответствует технологии производства работ	Постановление Седьмого ААС от 25.06.15 № А03-7380/2014
Отсутствие того или иного объекта по указанному адресу в указанный период на основании сведений государственных органов	Постановление Тринадцатого ААС от 04.06.14 № А56-79279/2012



ПОРЯДОК НАЗНАЧЕНИЯ ЭКСПЕРТИЗЫ В РАМКАХ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Тот факт, что экспертиза проведена при отсутствии постановления, может привести к тому, что заключение эксперта будет признано недопустимым доказательством в суде (см., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.12.2007 N А29-656/2007 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 24.03.2008 N 4093/08)).

Налоговики формулируют вопросы для экспертизы самостоятельно с учетом следующих правил:

- вопросы должны требовать специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле (п. 1 ст. 95 НК РФ).
- вопросы не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта (п. 2 ст. 95 НК РФ).
- отсутствие списка вопросов лишает вас возможности сделать дополнения и поправки к нему (постановление Восемнадцатого ААС от 08.09.16 № А47-11729/2015). Если эксперт установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение (постановление Четырнадцатого ААС от 23.06.16 № А66-2941/2015)



ПОРЯДОК НАЗНАЧЕНИЯ ЭКСПЕРТИЗЫ В РАМКАХ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Заключение эксперта может быть признано ненадлежащим (недопустимым) доказательством в суде, если, к примеру:

- в заключении не указано, какие документы были переданы эксперту и им исследованы (решение АС Смоленской области от 22.07.16 № А62-5315/2015);
- в заключении эксперт сделал вероятностный вывод по заданному вопросу (постановление Четырнадцатого ААС от 23.06.16 № А66-2941/2015).
- заключение дано не тем экспертом, который указан в постановлении о назначении экспертизы (постановление АС Поволжского округа от 17.03.15 № А12-16049/2014)

Добавим, что эксперт не вправе разглашать полученные им при проведении экспертизы сведения, которые составляют налоговую тайну (п. 2 ст. 102 НК РФ).

Эксперт, давший заключение, может быть привлечен к участию в рассмотрении материалов налоговой проверки. Это позволяет сделать абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ.



ПРАВО НА ОЗНАКОМЛЕНИЕ С ПОСТАНОВЛЕНИЕМ О НАЗНАЧЕНИИ ЭКСПЕРТИЗЫ

Суды не принимают заключения экспертиз, если налоговики:

- 1) не ознакомили налогоплательщика с постановлением о проведении экспертизы или не могут доказать обратное (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.02.2015 N Ф08-10429/2014 по делу N А63-7198/2013, Постановления ФАС Поволжского округа от 09.06.2011 N А57-11102/2010, ФАС Северо-Западного округа от 09.07.2012 N А66-4438/2011, от 13.05.2010 N А56-41647/2009, ФАС Уральского округа от 16.07.2012 N Ф09-5337/11)
- 2) не разъяснили налогоплательщику его права, предусмотренные п. 7 ст. 95 НК РФ, или разъяснили, но не могут это доказать (постановление от 17.03.15 № А12-16049/2014, Постановления ФАС Поволжского округа от 09.06.2011 N А57-11102/2010)

Кроме проведения первичной экспертизы Налоговый кодекс РФ предусматривает также дополнительную и повторную экспертизы (п. 10 ст. 95 НК РФ).



ВЫЕМКА ДОКУМЕНТОВ И ПРЕДМЕТОВ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Чтобы осуществить выемку, проверяющие должны составить мотивированное постановление о ее производстве (п. 1 ст. 94 НК РФ). По мнению ФНС России, в данном постановлении достаточно сослаться на то, что у инспекции есть основания для предположения об угрозе уничтожения, сокрытия, изменения или замены документов. В обоснование своей позиции чиновники ссылаются на Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.05.2008 N А33-11245/07-Ф02-1931/08 (Письма ФНС России от 15.03.2012 N АС-4-2/4378, от 11.03.2012 N АС-4-2/4018).

У некоторых судей иное мнение. Например, в Постановлении АС УО от 29.07.2015 N Ф09-4467/15 по делу N А47-3948/2014 арбитры отметили: формальное указание на наличие оснований, предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 31, ст. 94 НК РФ, без ссылки на конкретные обстоятельства, подтверждающие совершение налогоплательщиком действий по сокрытию, исправлению, замене подлинных документов, не свидетельствует о том, что постановление о выемке является мотивированным, что нарушает требования ст. 94 НК РФ.



ИЗЪЯТИЯ ДОКУМЕНТОВ И ПРЕДМЕТОВ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

В мотивированном постановлении необязательно указывать конкретный перечень изымаемых документов, поскольку из п. 1 ст. 94 НК РФ вовсе не следует обратного (Письма от 15.03.2012 N АС-4-2/4378, от 11.03.2012 N АС-4-2/4018). К аналогичному мнению приходят и арбитражные суды (Постановления ФАС Московского округа от 27.02.2012 N А40-77780/11-115-255, ФАС Восточно-Сибирского округа от 18.06.2008 N А33-10182/07-Ф02-2601/08, от 15.05.2008 N А33-11245/07-Ф02-1931/08).

Налоговики вправе изъять только те документы (предметы), которые имеют отношение к предмету проверки (п. 5 ст. 94 НК РФ).

Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 01.03.2016 N Ф10-174/2016 по делу N А54-1021/2015



ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕМКИ В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Выемка документов и предметов проводится в дневное время. Ночью производство выемки запрещено. При этом к ночному относится время с 22 часов вечера до 6 часов утра (ст. 96 Трудового кодекса РФ).

Выемка производится в присутствии налогоплательщика и (или) его представителя. Данное требование закреплено в абз. 1 п. 3 ст. 94 НК РФ. Если налогоплательщик не извещен о производстве выемки и не присутствует при ней, такая выемка незаконна, Если был представитель: Постановление ФАС Уральского округа от 29.03.2011 N Ф09-623/11-С2 по делу N А60-21179/2010-С6.

Также при выемке обязательно должны присутствовать понятые (абз. 1 п. 3 ст. 94 НК РФ). Они удостоверяют своими подписями в протоколе выемки факты, содержание и результаты действий, которые произведены в их присутствии (п. 5 ст. 98 НК РФ).



ОСМОТР В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Осматривать могут производственные, складские, торговые и любые иные помещения и территории, которые налогоплательщик использует для извлечения дохода или которые связаны с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения (пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ).

Арбитражные суды, скорее всего, не примут результаты осмотра в качестве доказательства вины налогоплательщика, если:

- налогоплательщик не присутствовал при осмотре и не был извещен о его проведении (см., например, Постановления ФАС Московского округа от 19.08.2009 N КА-А41/8084-09, ФАС Центрального округа от 11.07.2008 N А64-6856/07-19);
- при осмотре не присутствовали понятые (Постановления ФАС Московского округа от 20.04.2009 N КА-А41/2243-09, ФАС Центрального округа от 25.05.2009 N А48-3866/08-17, ФАС Поволжского округа от 17.02.2009 N А55-9574/2008);
- налоговики не оформили протокол осмотра (Постановление ФАС Московского округа от 28.01.2008 N КА-А41/14543-07);
- в протоколе отсутствует подпись одного из инспекторов, участвовавших в осмотре, и (или) понятых (Постановление ФАС Московского округа от 03.09.2010 N КА-А40/10087-10).



СРОКИ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

ФНС России разъяснила, что возможно неоднократное обоснованное продление срока проведения выездной налоговой проверки общим сроком до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (Письмо от 25.07.2013 N AC-4-2/13622 (п. 4.1)).

Налоговым кодексом РФ ограничений по проводимым налоговым органом мероприятиям или действиям в период продления выездной проверки не установлено. Например, двухмесячный срок выездной проверки ООО "Альфа" продлен до четырех месяцев. На третьем месяце проверки налоговики решили истребовать документы у контрагента организации и на этом основании приостановили проверку. Их действия правомерны.



ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА В ХОДЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Цель инвентаризации - определить, соответствует ли фактическое финансово-имущественное положение налогоплательщика данным его бухгалтерского учета (п. 1.5 Положения об инвентаризации).

Правила проведения налоговой инвентаризации:

- налоговые органы могут проводить проверку фактического наличия имущества только при участии должностных лиц, материально ответственных лиц и работников бухгалтерии налогоплательщика;
- фактическое наличие имущества определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера;
- налогоплательщик должен создать условия для полной и точной проверки фактического наличия имущества (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой);
- инвентаризационная комиссия должна полно и точно вносить в описи данные о фактических остатках имущества, правильно и своевременно оформить материалы инвентаризации.



ПОЛУЧЕНИЕ ПОЯСНЕНИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКЕ

Налоговики просят предоставить пояснения в письменной форме или закрепят пояснения иными способами, в том числе с помощью технических средств (Письмо ФНС России от 13.08.2014 N ЕД-4-2/16015).

В соответствии с Налоговым кодексом РФ представление пояснений сотрудникам налоговых органов, проводящим проверку, - ваше право (пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ), а не обязанность. Поэтому вы можете и не пояснять проверяющим те или иные обстоятельства вашей деятельности, если сочтете необходимым так поступить.



ПОСЛЕДСТВИЯ НАРУШЕНИЯ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Документы и предметы, которые налоговики получают или оформляют в ходе мероприятий налогового контроля, являются частью материалов выездной проверки. Именно на их основании принимается решение по итогам проверки.

Не принимаются в качестве доказательств:

- протоколы осмотра, которые составлены в отсутствие понятых (Постановление ФАС Московского округа от 24.07.2009 N КА-А41/6959-09);
- заключения экспертов, если налоговики не ознакомили налогоплательщика с постановлением о проведении экспертизы или не разъяснили его права (Постановления ФАС Уральского округа от 11.08.2009 N Ф09-5758/09-С2, ФАС Северо-Кавказского округа от 13.10.2009 N А63-2530/2009);
- протоколы допросов свидетелей, которые не были предупреждены об ответственности за отказ (уклонение) от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2009 N А53-1182/2009, ФАС Дальневосточного округа от 15.06.2009 N Ф03-2571/2009, ФАС Поволжского округа от 11.03.2009 N А12-17314/07, ФАС Центрального округа от 25.05.2009 N А48-3866/08-17);



ПОВТОРНАЯ ВЫЕЗДНАЯ ПРОВЕРКА

Повторная выездная проверка - это проверка, которая проводится по уже проверенным в рамках предыдущих выездных проверок налогам за уже проверенные периоды.

Повторная выездная проверка может быть назначена:

- в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вышестоящим налоговым органом (абз. 5 п. 10 ст. 89 НК РФ);
- в случае представления налогоплательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога к уменьшению (абз. 6 п. 10 ст. 89 НК РФ).

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.03.2010 N 14585/09 указал, что правовая позиция Конституционного Суда РФ заключается в необходимости в каждом конкретном случае выяснять, исключает ли повторная проверка возможность принятия решения, противоречащего фактическим обстоятельствам, установленным судебным актом.



ВЫЕЗДНЫХ ПРОВЕРКИ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

Срок проведения выездной проверки не может составлять более двух месяцев, но он может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Предметом самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации может быть только правильность исчисления и своевременность уплаты региональных и (или) местных налогов (абз. 2 п. 7 ст. 89 НК РФ).

Если организация имеет в своем составе одно или несколько обособленных подразделений, которые не обладают статусом филиала или представительства, то налоговые органы не вправе проводить самостоятельные выездные проверки таких обособленных подразделений. Это прямо следует из п. п. 2, 7 ст. 89 НК РФ.

Это мнение находит отражение в арбитражной практике (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.11.2012 по делу N А58-370/2012).



ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ПРОДЛЕНИЯ СРОКА ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Основаниями для продления срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут служить следующие обстоятельства (пп. 1 - 6 п. 2 Оснований и порядка продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки, утвержденных Приказом ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@ (Приложение N 4 к данному Приказу)):

- 1) проводится проверка налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- 2) налоговый орган получил информацию, свидетельствующую о наличии нарушений налогового законодательства проверяемым лицом и требующую дополнительной проверки;
- 3) на территории, где проводится проверка, произошло затопление, наводнение, пожар, возникли иные обстоятельства непреодолимой силы;
- 4) у проверяемой организации имеется несколько обособленных подразделений;
- 5) проверяемое лицо не представило документы по требованию налогового органа в срок, установленный п. 3 ст. 93 НК РФ;
- 6) иные обстоятельства



ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

На период приостановления налоговой должны (абз. 9 п. 9 ст. 89 НК РФ):

- покинуть вашу территорию (помещения);
- приостановить действия по истребованию у вас документов;
- вернуть вам все истребованные ранее подлинники, кроме тех, которые они изъяли в ходе выемки;
- выемка документов и предметов;
- осмотр;
- ознакомление с подлинниками документов на территории (в помещении) налогоплательщика;

Приостановить можно выездную проверку не только организации в целом, но и самостоятельную выездную проверку филиала или представительства организации, которая проводится в соответствии с п. 7 ст. 89 НК РФ. Ведь п. 9 ст. 89 НК РФ не содержит ограничений по этому поводу и применим ко всем выездным проверкам.



ОСНОВАНИЯ ДЛЯ ПРИОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Выездная проверка может быть приостановлена только в строго определенных случаях, когда налоговикам необходимо (п. 9 ст. 89 НК РФ):

- 1) получить информацию от иностранных госорганов в рамках международных договоров РФ.
- 2) провести экспертизы (ст. 95 НК РФ);
- 3) перевести на русский язык документы, которые представлены налогоплательщиком на иностранном языке (ст. 97 НК РФ);
- 4) истребовать у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц документы (информацию), которые относятся к деятельности этого налогоплательщика (п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

Приостанавливать проверку для истребования документов налоговый орган может не более одного раза по каждому такому лицу (абз. 6 п. 9 ст. 89 НК РФ).



НАРУШЕНИЕ ОГРАНИЧЕНИЙ ПРОВЕРЯЕМОГО ПЕРИОДА ПРИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКЕ

В проверяемый период могут быть включены три полных календарных года (с 1 января по 31 декабря), которые непосредственно предшествуют текущему году, даже если решение о проведении проверки вынесено в декабре (Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2013 по делу N А65-2024/2013).

Важно, что выбрать проверяемые периоды для выездной проверки налоговики должны до назначения проверки. И отступать от них они не вправе.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено, что уже проверенный период по налогу нельзя проверить еще раз (абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ).

Выездная проверка не будет повторной, если налоговый орган по одному налогу и за один период сначала провел самостоятельную налоговую проверку филиала или представительства, а затем выездную проверку организации в целом. Или наоборот (абз. 3 п. 5, абз. 2 п. 7 ст. 89 НК РФ, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.04.2009 N А56-27517/2008).



НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛА О ТРЕХЛЕТНЕМ ПЕРИОДЕ, ПОДЛЕЖАЩЕМ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ

Случается, что налоговики проверяют налоги в рамках установленного законом трехлетнего периода, но при этом выходят за пределы дат, которые обозначены в решении о проведении выездной проверки (абз. 7 п. 2 ст. 89 НК РФ).

Решение налогового органа по итогам выездной проверки подлежит отмене в части выводов, которые сделаны в отношении периодов, не отраженных в решении о проведении выездной проверки (Определение Верховного Суда РФ от 28.03.2016 N 307-КГ16-1257 по делу N А05-12258/2014)

Вы можете оспорить решение по итогам незаконной выездной проверки в части доначислений, пеней и штрафов по повторно проверенному периоду в порядке ст. 138 НК РФ. Как показывает практика, судьи, скорее всего, будут на вашей стороне (Постановления ФАС Московского округа от 21.01.2011 N КА-А40/16963-10, от 03.02.2010 N КА-А40/14938-09, ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2011 N А56-36868/2010, ФАС Северо-Кавказского округа от 22.07.2009 N А32-14664/2008-26/263).



ТРЕБОВАНИЕ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКЕ

Документы должны непосредственно относиться к тем налогам, по которым ведется проверка, и к тем периодам, за которые она проводится.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.07.2016 N Ф08-4318/2016 по делу N А32-31691/2015, ФАС Поволжского округа от 05.10.2012 N А65-34738/2011, от 03.10.2012 N А65-34207/2011.

По общему правилу налоговые органы не вправе повторно истребовать у налогоплательщика документы, которые он ранее уже представлял в инспекцию при проведении в отношении него камеральных или выездных налоговых проверок, а также документы, представленные им в виде заверенных копий в ходе проведения налогового мониторинга (п. 5 ст. 93 НК РФ).

Если истребуемые документы ранее представлялись в налоговый орган, можно не выполнять требования налоговиков:

Определение Верховного Суда РФ от 04.02.2016 N 302-КГ15-19180 по делу N А33-2660/2015,
Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 06.07.2016 N Ф08-4318/2016 по делу N А32-31691/2015)



ПРАВО НАЛОГОВОГО ОРГАНА НА ОЗНАКОМЛЕНИЕ С ПОДЛИННИКАМИ ДОКУМЕНТОВ ДЛЯ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Подлинники документов не должны покидать территорию налогоплательщика. На это указывают и суды (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.02.2016 N Ф02-7552/2015 по делу N А78-7499/2015).

Если вы представили оригиналы документов вместо запрашиваемых по требованию налогового органа копий, то по завершении налоговой проверки вы вправе потребовать возврата подлинных документов (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.01.2012 N А13-974/2011).



СРОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКЕ

Документы, которые были истребованы проверяющими в ходе выездной проверки, налогоплательщик должен представить в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования (п. 6 ст. 6.1, абз. 1 п. 3 ст. 93 НК РФ).

Минфин России в Письме от 05.08.2008 N 03-02-07/1-336 указал, что при рассмотрении вопроса о продлении срока учитываются:

- причины, по которым налогоплательщик не может вовремя представить документы;
- объем истребованных документов;
- факт частичной передачи документов;
- сроки, в которые проверяемый может представить документы.



ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ.

Составление справки означает, что налоговики должны покинуть территорию налогоплательщика и не могут далее требовать от него представления документов, проводить допрос свидетелей и осуществлять другие мероприятия налогового контроля на основании решения о проведении данной выездной проверки (см. также Письмо ФНС России от 29.12.2012 N AC-4-2/22690 (п. 3)).

ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 19.11.2009 N АЗЗ-6401/2009 пришел к выводу, что получение доказательств после составления справки о проведенной проверке правомерно, если соответствующие документы дополняют и уточняют сведения, которые имеются у налогового органа, а также отражены в акте проверки, на который налогоплательщик мог представить свои возражения. Отметим, что указанное Постановление оставлено в силе Определением ВАС РФ от 11.02.2010 N ВАС-24/10.



АКТ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Если же акт не будет составлен, то решение по результатам проверки не может быть принято на законных основаниях.

Фактические ошибки:

- искажены факты, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения;
- не учтены обстоятельства, которые опровергают совершение налогового правонарушения;
- неверно сделаны выводы;
- сделаны выводы по тем налогам или за те периоды, которые не подлежали проверке согласно решению о проведении выездной проверки;
- неверно применены или вовсе не применены нормы права;
- неверно рассчитаны суммы недоимки, пени, штрафа.

Определение Верховного Суда РФ от 10.05.2016 N 307-КГ15-1676 по делу N А26-2860/2013



ВОЗРАЖЕНИЯ НА АКТ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

В то же время при подаче возражений надо учитывать, что они зачастую влекут за собой проведение дополнительных мероприятий налогового контроля в соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 03.06.2014 по делу N А32-25740/2012).

Возражения представляются в налоговый орган, проводивший проверку. Руководитель налогового органа (или его заместитель) наряду с другими материалами проверки рассматривает поданные возражения. После этого он принимает решение по результатам проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ).

Пленум ВАС РФ в п. 68 Постановления от 30.07.2013 N 57 указал, что доводы о признании недействительным решения по итогам налоговой проверки в связи с нарушением существенных условий процедуры рассмотрения ее материалов (п. 14 ст. 101 НК РФ) могут быть приняты судом, только если налогоплательщик ранее заявил их в жалобе при обращении в вышестоящий налоговый орган.



ПРАВО НА ОЗНАКОМЛЕНИЕ С МАТЕРИАЛАМИ ВЫЕЗДНОЙ ПРОВЕРКИ

Налоговики обязаны вручить налогоплательщику копию соответствующего решения. Если они этого не сделают, решение не вступит в силу (п. п. 9, 13 ст. 101 НК РФ). Следовательно, в такой ситуации вы можете его не исполнять.

Решение должно быть вручено в течение пяти рабочих дней с момента его вынесения (подписания).

Если налоговики обнаружили недоимку по какому-либо налогу, с которой вы не готовы спорить, то рекомендуем все же представить уточненную декларацию. А главное - как можно быстрее доплатить налог и соответствующую ему сумму пеней. Тогда у вас есть шанс:

- сократить пени;
- избежать налоговой ответственности за неуплату налога либо успешно оспорить привлечение к ответственности в суде.