



Министерство образования и науки Российской Федерации
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

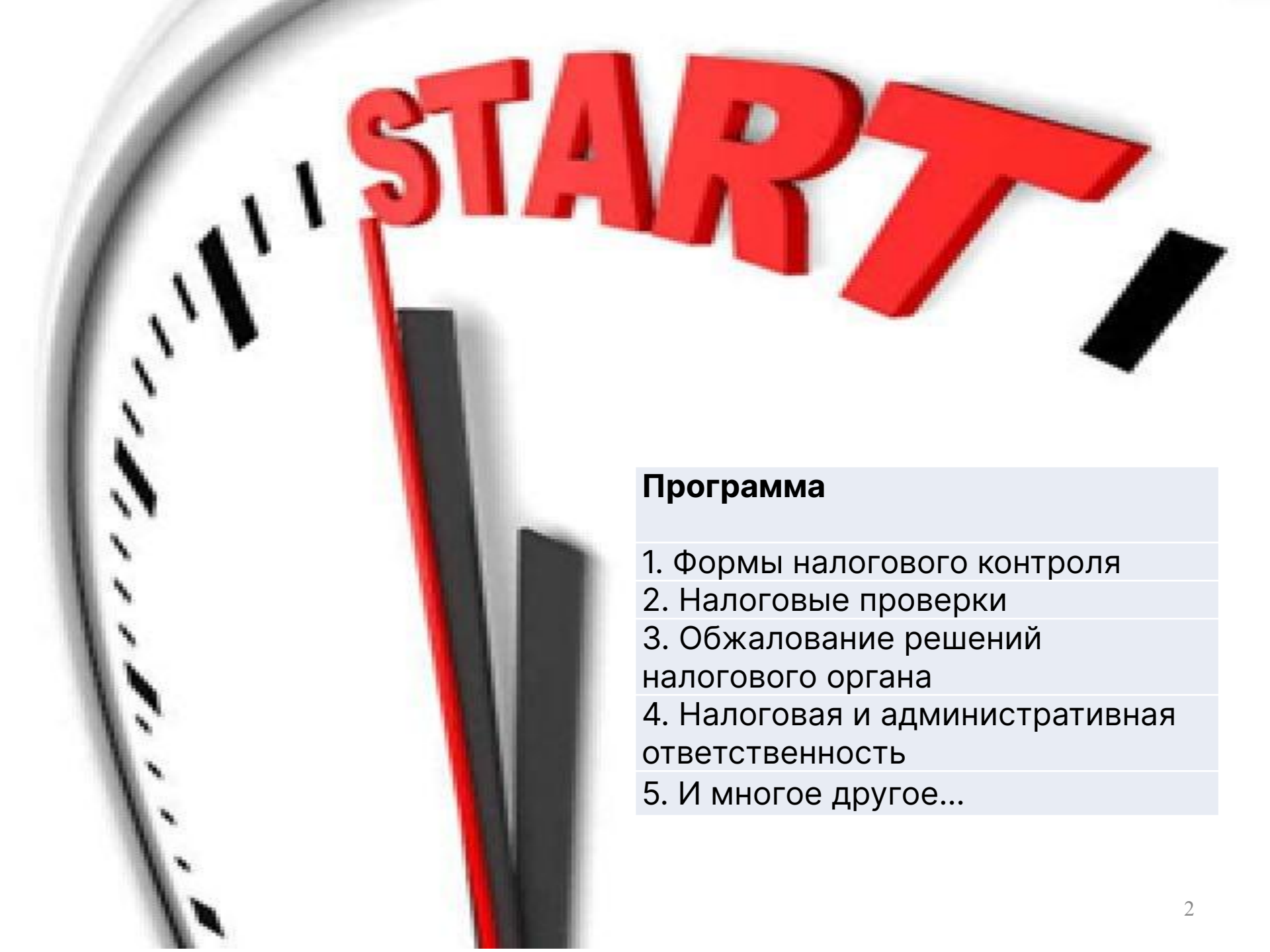
Налоговый контроль

Защита прав налогоплательщиков при проведении налогового контроля

Фомин Д.П.

23, 28 мая 2015 г.

г. Москва



START

Программа

1. Формы налогового контроля
2. Налоговые проверки
3. Обжалование решений
налогового органа
4. Налоговая и административная
ответственность
5. И многое другое...



Формы налогового контроля

Откуда ждать беды?

ТОП-5 основных рисков для организаций:

- Фирмы-однодневки (схемы по уклонению)
- Внутригрупповые операции
- Нерыночные цены
- неподтвержденные расходы и вычеты
- Международное налогообложение

Основные риски налогового агента:

- НДФЛ
- Налог с доходов иностранных организаций от источников в РФ

Основные риски физических лиц:

- НДФЛ
- Руководство организацией

Формы налогового контроля

- **Предпроверочный анализ**
- **Налоговые проверки**
- **Убыточные комиссии**
- **Налоговые мониторинг (NEW!)**

Действующие лица

- **Со стороны налогоплательщика**
 - ✓ Сам налогоплательщик
 - ✓ Его контрагенты
 - ✓ Контрагенты контрагентов
 - ✓ Банк
- **Со стороны налоговых органов**
 - ✓ ФНС России
 - ✓ Управления ФНС по субъектам РФ
 - ✓ Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам
 - ✓ Территориальные инспекции
- **Правоохранительные органы**

Привлечение правоохранительных органов

Сотрудники органов внутренних дел могут принимать участие в выездных налоговых проверках вместе с налоговыми органами. (п. 1 ст. 36 НК РФ, пп. 28 п. 1 ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 N 3-ФЗ "О полиции«)

Привлекаются только по запросу налоговых органов.

К участию в камеральных проверках сотрудники полиции привлекаться не могут.

Когда полиция обязательно должна привлекаться к участию в проведении выездной проверки (*Письмо ФНС России от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@*):

- при обнаружении необоснованного возмещения НДС, акциза, зачета или возврата иного налога, либо необоснованного предъявления НДС, акциза к возмещению;
- если налогоплательщик препятствует проведению выездной налоговой проверки (изменение местонахождения организации, смена ее учредителей и (или) руководителей, реорганизация, ликвидация организации и т.д.);
- если в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) участвуют фирмы-"однодневки", используемые в целях уклонения от уплаты налогов;
- при обнаружении признаков преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика, а также иных неправомерных действий при банкротстве.



Предпроверочный анализ

Проведение предпроверочного анализа налогоплательщика

Составными этапами процесса подготовки и проведения предпроверочного анализа налогоплательщика являются следующие процедуры:

- сбор и обработка информации о налогоплательщике;
- анализ результатов контрольной работы, проведенной в отношении налогоплательщика;
- проведение подготовительных мероприятий налогового контроля;
- анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды экономической деятельности;

Проведение предпроверочного анализа налогоплательщика

Сбор и обработка информации о налогоплательщике.

Анализируется следующая информация:

- Имеющиеся сведения о налогоплательщике;
- Особенности ведения экономической деятельности, влияющие на финансово-экономические показатели налогоплательщика в анализируемом периоде;
- Сравнение данных анализируемого налогоплательщика с имеющейся информацией по отдельному (-ым) аналогичному (-ым) налогоплательщику (-ам).

Источники информации

Внутренние:

Информация, полученная налоговыми органами самостоятельно

- ▶ Информация, полученная в рамках и вне рамок проведения мероприятий налогового контроля;
- ▶ Информационные ресурсы (например, ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГАИС, ПИК «НДС»; ПИК «Таможня»; ПИК «Однодневка»);
- ▶ Результаты анализа информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Источники информации

Внешние:

Информация, полученная от других органов, лиц, в том числе общедоступная

- ▶ Источники, постоянно направляющие информацию в соответствии с законом или соглашением об обмене информацией (например, МВД, ЦБ РФ, ФТС, ФССП, Росреестр, ПФ РФ и т.д.);
- ▶ Источники, направляющие информацию по запросу (например, банки, биржи, ТПП и т.д.);
- ▶ Международный обмен информацией;
- ▶ Общедоступные источники (обращения и жалобы частных лиц, СМИ, Интернет).

Проведение предпроверочного анализа налогоплательщика

Анализ результатов контрольной работы, проведенной в отношении налогоплательщика:

Проводится анализ материалов предыдущих проверок в разрезе:

- основных нарушений законодательства о налогах и сборах в разрезе налогов (сборов), с учетом апелляционного обжалования в вышестоящем налоговом органе и судебной арбитражной практики;
- выявленных схем уклонения от налогообложения

Проведение предпроверочного анализа налогоплательщика

Проведение подготовительных мероприятий налогового контроля.

Подготовительные мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщика и его контрагентов проводятся в рамках камеральных налоговых проверок на основании положений статьи 88 НК РФ и вне рамок проведения налоговых проверок при обоснованной необходимости получения информации относительно конкретной сделки (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

Пункт 2 ст. 93.1 НК РФ: *В случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке.*

Проведение предпроверочного анализа налогоплательщика

Анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды экономической деятельности.

- Анализ общих экономических показателей деятельности налогоплательщика;
- Анализ показателей бухгалтерской отчетности;
- Общий анализ доходов (объектов налогообложения) налогоплательщика;
- Анализ налоговых деклараций в разрезе отдельных видов налогов;
- Анализ платежеспособности налогоплательщика.

Использование результатов предпроверочного анализа

Результаты предпроверочного анализа используются налоговыми органами при проведении выездных налоговых проверок:

- На основании материалов предпроверочного анализа намечаются мероприятия налогового контроля, необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы;
- На основании Заключения, составленного по результатам предпроверочного анализа, составляется программа проведения выездной налоговой проверки, которая согласовывается с начальником отдела выездных проверок;



Налоговые проверки

Налоговые проверки

- **Виды:**

- Камеральные (ст. 88 НК РФ)
- Выездные (ст. 89 НК РФ)
- Проверки, в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ)

- ▶ **Общие мероприятия налогового контроля:**

- Допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ)
- Осмотр (ст. 92 НК РФ)
- Истребование документов у налогоплательщика (ст. 93 НК РФ)
- Истребование документов у третьих лиц (ст. 93.1 НК РФ)
- Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ)
- Экспертиза (ст. 95 НК РФ)
- Привлечение специалиста (ст. 96 НК РФ)
- Инвентаризация имущества (п. 13 ст. 89 НК РФ)

Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ)

- **Основания проведения:** предоставление налоговой декларации
- **Место проведения:** место нахождения налогового органа
- **Срок проведения:** 3 месяца с момента подачи декларации

Автоматизированный контроль и сверка контрольных соотношений по представленной отчетности



Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ)

Основания для углубленного анализа:

- ✓ выявлены ошибки, противоречия, несоответствие декларации (расчета) иным документам;
- ✓ заявлена сумма НДС к возмещению;
- ✓ заявлены льготы;
- ✓ подана отчетность по налогам, связанным с использованием природных ресурсов;
- ✓ прочие

Возможные мероприятия в процессе проверки:

- **Пояснения** в случае (i) обнаружения ошибок, противоречий, несоответствий сведений в декларации, (ii) заявления убытков, (iii) предоставления уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога
- **Истребование документов в случаях** (i) использования налогоплательщиком льгот, (ii) заявления права на возмещение налога, (iii) подача уточненной налоговой декларации, заявленной по истечению 2 лет со дня, установленного для подачи, в которой уменьшена сумма налога, (iv) проверки уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов
 - Допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ)
 - Осмотр (ст. 92 НК РФ)
 - Истребование документов у третьих лиц (ст. 93.1 НК РФ)
 - Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ)
 - Экспертиза (ст. 95 НК РФ)
 - Привлечение специалиста (ст. 96 НК РФ)

Оформление результатов проверки: акт в случае выявления нарушений в течение 10 дней после окончания проверки

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) (1)

- **Основания проведения:** решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа
- **Место проведения:** территория налогоплательщика
- **Срок проведения:** 2 месяца (+продление (2+2)+ приостановление (6+3) = до 15 месяцев
- **Момент окончания:** дата составления справки о проведенной проверке
- **Глубина проверки:** 3 года, предшествующих году вынесения решения
- **Ограничения:**
 - Запрет на проведение 2 и более проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период
 - Запрет на 2 и более проверки в течение одного календарного года

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) (2)

- **Приостановление проверки (п. 9 ст. 89 НК РФ) – 6-9 месяцев:**
 - Истребование документов у третьих лиц
 - Получение информации от иностранных налоговых органов (до 9 месяцев)
 - Проведение экспертиз
 - Перевод на русский язык документов налогоплательщика
 - **Повторная выездная проверка:**
 - Вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за нижестоящим
 - При представлении уточненной налоговой декларации с заявленной меньшей суммой налога
- *По итогам проведения повторной выездной проверки не применяются налоговые санкции, за исключением сговора налогоплательщика и должностного лица налогового органа
- **Оформление результатов проверки:** акт в течение 2 месяцев после составления справки

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиалов/представительств (п. 7 ст. 89 НК РФ)

- **Предмет:** контроль правильности уплаты региональных и местных налогов
- **Основания проведения:** решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения филиала/представительства
- **Место проведения:** территория налогоплательщика
- **Срок проведения:** 1 месяц
- **Глубина проверки:** 3 года, предшествующих году вынесения решения
- **Ограничения:**
 - Проведение самостоятельных проверок филиалов/представительств не исключает их проверку в рамках выездных налоговых проверок

Допрос свидетелей (ст. 90 НК РФ)

Налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, значимые для проведения налогового контроля (пп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ, ст. 90 НК РФ).

Показания свидетеля заносятся в протокол.

Могут быть использованы показания, полученные до, но не после (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57)

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

- 1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства;
- 2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний в порядке ст. 51 Конституции РФ.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний (ст. 128 НК РФ, ст. 307 УК РФ).

За дачу заведомо ложных показаний привлечь нельзя (ст. 308 УК РФ)

Осмотр (ст. 92 НК РФ) (1\2)

Осмотр может производиться в случае, если существует необходимость выяснить какие-либо обстоятельства, которые имеют значение для полноты проверки (п. 1 ст. 92 НК РФ).

Правовое регулирование: пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 82, п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ, п. 4 ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 N 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»

Что могут осматривать:

- ✓ 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);
- ✓ документы и предметы, в том числе объекты налогообложения, принадлежащие налогоплательщику (п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ).

Осмотр (ст. 92 НК РФ) (1\2)

Обратите внимание!

Запрещен доступ налоговиков в жилые помещения без разрешения или против воли проживающих в них лиц. Исключение составляют случаи предоставления права доступа на основании федерального закона или судебного решения (п. 5 ст. 91 НК РФ).

Обязательно участвуют:

- ✓ проверяющий (п. 1 ст. 92 НК РФ);
- ✓ понятые (п. 3 ст. 92 НК РФ).
- ✓ налогоплательщик или его представитель (п. 3 ст. 92 НК РФ).

Кто может быть понятым:

В качестве понятых могут приглашаться любые незаинтересованные лица в количестве не менее двух человек (п. 2 ст. 98 НК РФ). Их функция - подтвердить содержание и результаты осмотра, выявленные при этом факты (п. 5 ст. 98 НК РФ).

Существенные нарушения при проведении осмотра:

- налогоплательщик не присутствовал при осмотре и не был извещен о его проведении
- при осмотре не присутствовали понятые
- в протоколе отсутствует подпись одного из инспекторов, участвовавших в осмотре, и (или) понятых

Доступ должностных лиц налогового органа на территорию налогоплательщика (ст. 91 НК РФ)

- **Основания доступа:** служебное удостоверение и решение о проведении выездной налоговой проверки
- **Последствия воспрепятствования доступа:** составление акта и право налогового органа самостоятельно определить сумму налога по имеющимся у него данным о проверяемом лице либо по аналогии
- **Ограничение:** доступ в жилые помещения производится только в случаях, предусмотренных федеральными законами, или на основании решения суда

Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ) (1\2)

Выемка документов и предметов производится налоговыми органами для того, чтобы выявить и подтвердить достаточными доказательствами нарушения налогового законодательства.

Когда можно осуществить выемку:

- Если вы отказываетесь представить запрошенные у вас в порядке ст. 93 НК РФ документы или не представляете их в установленный срок (п. 4 ст. 93 НК РФ);
- Если есть достаточные основания полагать, что документы, которые свидетельствуют о нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а они необходимы для проведения проверки (пп. 3 п. 1 ст. 31, п. 14 ст. 89, п. 8 ст. 94 НК РФ)

При наличии законных оснований для выемки налоговые органы вправе изымать все, что имеет отношение к предмету налоговой проверки: копии и оригиналы документов, а также предметы (ст. 94 НК РФ),

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, которое осуществляет налоговую проверку + утвержденном руководителем налогового органа (его заместителем) (п. 1 ст. 94 НК РФ).

Выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ) (2\2)

Кто присутствует при выемке:

- ✓ проверяющий;
- ✓ налогоплательщик и (или) его представитель;
- ✓ понятые (абз. 1 п. 3 ст. 94 НК РФ).
- ✓ по необходимости - специалисты (абз. 1 п. 3 ст. 94 НК РФ)

Порядок проведения:

- Предъявление постановления о проведении выемки и разъяснение прав (абз. 2 п. 3 ст. 94 НК РФ);
- Затем налоговики обязаны предложить лицу, у которого производится выемка, выдать документы (предметы) добровольно.
- И только в случае отказа вправе произвести выемку в принудительном порядке (абз. 1 п. 4 ст. 94 НК РФ).
- О производстве выемки документов и предметов в обязательном порядке составляется протокол, в котором подробно описываются изымаемые документы и предметы. Если изъятию подлежат предметы, то в протоколе (описи) указываются их точное наименование, количество, индивидуальные признаки и по возможности - стоимость (п. 7 ст. 94 НК РФ).

Инвентаризация имущества (1\2)

В рамках проведения выездной проверки налоговики могут проводить инвентаризацию имущества проверяемого налогоплательщика (пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ).

Порядок проведения определен в совместном Приказе Минфина России N 20н и МНС России N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999.

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

Инвентаризации подлежат (п. 1.3 Положения об инвентаризации):

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

Инвентаризация имущества (2\2)

Общие 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.

По результатам инвентаризации в двух экземплярах составляются инвентаризационные описи или акты инвентаризации имущества.

Истребование документов (ст. 93 НК РФ)

- **Срок предоставления:** 10 дней (возможно продление)
- **Формы документов:**
 - Заверенные копии бумажных документов (нотариальное удостоверение не требуется)
 - Документы в электронной форме, составленные по форматам ФНС
- **Ограничения:** запрет на истребование ранее представленных документов, в том числе в рамках иных мероприятий налогового контроля
- **Ответственность за непредставление:**
 - Непредставление в установленный срок – штраф 200 руб за каждый документ
 - Отказ/уклонение от предоставления документов или предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями – штраф 10, 000 руб.

Истребование документов у третьих лиц (ст. 93.1 НК РФ)

Встречная проверка может проводиться в следующих случаях:

- При проведении выездной (камеральной) проверки (абз. 1 п. 1 ст. 93.1 НК РФ).
- После окончания выездной (камеральной) проверки в период рассмотрения материалов налоговой проверки (абз. 2 п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

Налоговики в связи с проводимыми налоговыми проверками вправе в порядке п. 1 ст. 93.1 НК РФ истребовать любые документы и информацию. Единственное условие - документы или информация должны касаться деятельности проверяемого налогоплательщика

Процедура:

1. Налоговый орган, который проводит проверку направляет поручение в налоговый орган по месту учета налогоплательщика, у которого есть информация (документы) о проверяемом лице
2. Налоговый орган истребует информацию у контрагента
3. И передает ее в налоговый орган, проводящий проверку.

Ответственность за непредоставление:

Налоговая – п. 2 ст. 126 НК РФ в виде штрафа в размере 10 000 руб.

Административная - штраф в размере от 300 до 500 руб. (абз. 2 ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ)

Экспертиза (ст. 95 НК РФ)

- **Основания:** необходимость разъяснений в вопросах науки, искусства, техники и ремесле
- **Порядок назначения:** постановление должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку
- **Права налогоплательщика:**
 - Заявить отвод эксперту и просить о назначении эксперта из указанных им лиц
 - Представить дополнительные вопросы эксперту
 - Присутствовать при проведении экспертизы (с разрешения должностного лица налогового органа)
 - Знакомиться с заключением эксперта
- **Дополнительная экспертиза:** в случае неясности/неполноты заключения проводится тем же или другим экспертом
- **Повторная экспертиза:** в случае необоснованности заключения проводится другим экспертом

Привлечение налоговыми органами экспертов

В последнее время налоговые органы очень часто используют соответствующий правовой механизм не только для проведения почерковедческой экспертизы, но и по другим вопросам, в т.ч. в целях проведения:

- экспертизы по установлению (определению) рыночной цены;
- строительно-технологической экспертизы;
- горно-геологическо-технологической экспертизы;
- технологической экспертизы;
- правовой экспертизы

Привлечение экспертов со стороны налогового органа требует от налогоплательщика детального знания прав и обязанностей сторон, а также правоприменительной практики по отношению к данной процедуре.

Экспертиза по установлению (определению) рыночной цены

Дело ООО «ЭЛЛАДА ИНТЕРТРЕЙД»

(Определение ВС РФ от 12.09.2014 г. № 307-КГ14-1032)

- Налоговый орган: При проведении выездной налоговой проверки назначено проведение экспертизы по установлению (определению) рыночной цены арендной платы за пользование производственными мощностями.

Дело ООО «С 7 ИНЖИНИРИНГ»

(Дело № А41-13225/2013)

- Налоговый орган: В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля назначено проведение экспертизы по установлению рыночной стоимости лицензионного вознаграждения за право использования товарных знаков на территории РФ, уплаченного взаимозависимым лицам;

Дело ЗАО «ФИРМА ТРЕСТ»

(Дело № А41-28588/2013)

- Налоговый орган: В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля назначено проведение экспертизы по установлению рыночной стоимости здания и земельного участка, являющихся предметом сделки купли-продажи с взаимозависимым лицом;

Строительно-технологическая экспертиза

Дело ОАО «НПО «ТАТЭЛЕКТРОМАШ»

(Дело № А65-29223/2013)

- Налоговый орган: Назначено проведение экспертизы для определения фактического объема произведенных работ по ремонту и правомерного списания материалов.

Дело ООО «КДЦ»

(Дело № А19-9301/2013)

- Налоговый орган: Назначено проведение экспертизы договоров подряда и соответствующих первичных документов, связанных с их исполнением.
- Результат экспертизы: Экспертом установлено, что в представленных документах по выполненным работам имеет место двойной учет работ, необоснованное включение работ, указанных в договоре подряда, что в целом привело к существенному завышению сметной стоимости по проекту.

Дело ООО «ЕВРО-КЕРАМИКА»

(Дело № А52-622/2013)

- Налоговый орган: Назначено проведение экспертизы с целью проверки фактического объема и стоимости выполненных работ.
- Результат экспертизы:
 - Эксперт, используя федеральные единичные расценки (ФЕР), пришел к выводу о том, что стоимость работ, указанная в локальных сметных расчетах, превышена за счет применения завышенных коэффициентов на основную заработную плату, эксплуатацию механизмов, зарплату механизаторов, накладные расходы, сметную прибыль, а также установил, что часть работ фактически не выполнялась.
 - Как следствие, налоговый орган исключил из состава расходов при исчислении налога на прибыль завышенную стоимость ремонтно-строительных работ, а также отказал в соответствующих налоговых вычетах по НДС.

Горно-геологическо-технологическая экспертиза

Дело ООО «МИНЕРАЛ»

(Дело № А37-1721/2013)

- Налоговый орган: Назначено проведение экспертизы с целью определения источников промышленного золота, поставляемого обществом на аффинаж.
- Результат экспертизы:
 - Эксперт установил, что источником промышленного золота, поставляемого обществом на аффинаж, не могло быть в полном объеме золото с месторождений на лицензионных участках организации.
 - Основываясь на результатах экспертизы, налоговый орган отказал в применении ставки 0 % по НДС в отношении реализации драгоценных металлов, которые не были добыты налогоплательщиком самостоятельно, и доначислил налог.

Технологическая экспертиза

Дело ОАО «ИСКИТИМЦЕМЕНТ»

(Дело № А45-5269/2014)

- Налоговый орган: Назначено проведение экспертизы с целью разъяснения технологического процесса производства цемента у налогоплательщика, специализирующегося на его изготовлении и реализации.
- Результат экспертизы: Эксперт установил, что в технологическом процессе производства цемента налогоплательщик в качестве теплоносителя использовал газ, который являлся средством получения тепла для прохождения химических реакций, т.е. был непосредственно связан с производственным процессом.
- Основываясь на данном заключении, налоговым органом был сделан вывод о том, что затраты на приобретение газа являются для налогоплательщика прямыми расходами, а не косвенными, как заявлял налогоплательщик. Как следствие, был доначислен налог на прибыль.

Правовая экспертиза

применение норм международного права (1\2)

Дело ФРЕШФИЛДС БРУКХАУС ДЕРИНГЕР

(Дело № А40-3279/2014)

- Суть спора: Московское представительство иностранной организации, зарегистрированной в Великобритании в форме партнерства, учитывало при исчислении налога на прибыль распределяемые расходы от головного офиса. Данные расходы передавались на основании норм Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 г.
- Налоговый орган: назначена правовая экспертиза с целью проверки правомерности применения налогоплательщиком положений.
- Результат экспертизы: исходя из анализа норм международного законодательства, приведенного в экспертном заключении были сделаны следующие выводы:
 - Конвенция не применяется к партнерствам;
 - партнерства не признаются лицами для целей Конвенции;

Правовая экспертиза

применение норм международного права (2\2)

- партнерство не является «лицом с постоянным местопребыванием» в одном или в обоих договаривающихся государствах;
- положения Конвенции, предусматривающие право на вычет расходов, понесенных предприятием для целей постоянного представительства, не распространяются на партнерство, поскольку в отношении данной правовой формы не может быть сделан вывод, что его представительства управляются «лицом с постоянным местопребыванием» в одном из договаривающихся государств.

В данном деле результаты правовой экспертизы существенно повлияли на позицию налогоплательщика, так в ходе досудебного урегулирования спора позиция налогоплательщика была полностью изменена с учетом выводов, сделанных в правовом заключении.

- Позиция суда: с учетом позиции эксперта (Институт сравнительного правоведения и законодательства при Правительстве РФ) позиция налогового органа о неприменимости Конвенции в рассматриваемых правоотношениях признана правомерной.
- Итог: в пользу налогового органа (-)

Привлечение специалиста (ст. 96 НК РФ)

- **Основания:** необходимость привлечения лица, обладающего специальными знаниями
- **Порядок привлечения:** на договорной основе
- Участие лица как специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля

Практическое задание

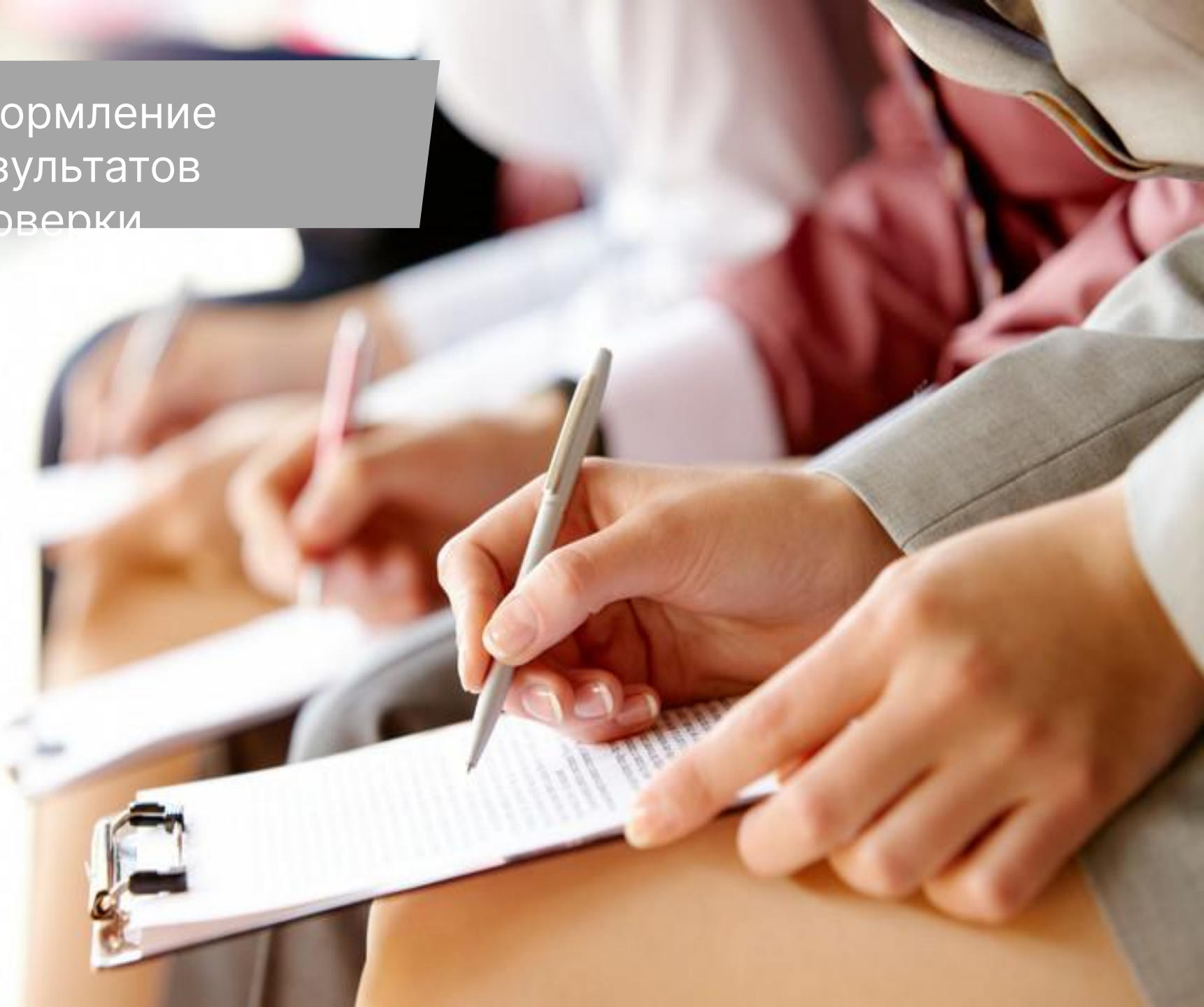
На основании решения руководителя инспекции в организации проводится выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения налогового законодательства. В ходе налоговой проверки проверяющим инспекторам были представлены все необходимые истребованные документы за проверяемый период, однако налоговая проверка была приостановлена в связи с проведением встречной проверки относительно деятельности контрагентов налогоплательщика.

Далее налоговый орган проводил камеральные проверки и запрашивал у налогоплательщика документы за налоговые периоды, охваченные выездной проверкой.

► Вопросы:

- Правомерны ли действия налогового органа?
- На каком основании налогоплательщик может не представлять документы в рассматриваемом случае?

Оформление результатов проверки



Акт налоговой проверки (ст. 100 НК РФ)

- **Содержание:**
 - Техническая информация (данные налогоплательщика, данные о лицах, проводивших проверку, период проверки, перечень мероприятий налогового контроля и др.)
 - Документально подтвержденные факты нарушения законодательства
 - Выводы со ссылками на статьи НК РФ
- **Составление:** в течении 2 месяцев с даты Справки об окончании проверки, которая составляется в последний день проверки.
- **Вручение налогоплательщику:** нарочно в течение 5 дней с даты составления
(в случае невозможности вручения нарочно - 6-ой день с момента отправления заказным письмом)
- **Ответные действия налогоплательщика:** письменные возражения на акт

Возражения налогоплательщика (п. 6 ст. 100 НК РФ)

- **Срок :** в течение 1 месяца с даты получения акта
- **Адресат:** налоговый орган, проводивший проверку
- **Форма составления:** произвольная с приложением документов, обосновывающих позицию

Документы могут быть поданы как вместе с возражениями, так и переданы в налоговый орган в согласованный срок

Решение по результатам проведения налоговой проверки (ст. 101 НК РФ)

- Выносится по результатам рассмотрения материалов проверки (налогоплательщик должен быть уведомлен о месте и времени рассмотрения материалов проверки, имеет право знакомиться с материалами проверок и участвовать в их рассмотрении)
- **Срок вынесения:** 10 дней с момента истечения срока на подачу возражений на акт (возможно продление на 1 месяц)
- **Дополнительные мероприятия налогового контроля** – в случае необходимости получения дополнительных доказательств (+1 месяц):
 - Истребование документов
 - Допрос свидетеля
 - Экспертиза
- **Виды решений:**
 - О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения
 - Об отказе в привлечении к ответственности
- **Вступление в силу:** в течение месяца после вручения налогоплательщику или в момент принятия решения вышестоящего налогового органа по апелляционной жалобе в случае его обжалования в апелляционном порядке

Обеспечительные меры налогового органа (п.10 ст. 101 НК РФ)

- **Условия принятия:** достаточные основания полагать, что непринятие обеспечительных мер затруднит или сделает невозможным исполнение решения налогового органа
- **Цель:** обеспечение возможности исполнения решения, т.е. взыскания
- **Оформление:** решение руководителя (заместителя) налогового органа
- **Вступление в силу:** со дня принятия
- **Виды :**
 - Запрет на отчуждение имущества
 - Приостановление операций по счетам в банке
- **Возможная замена обеспечительных мер налогового органа по ходатайству налогоплательщика:**
 - Банковская гарантия
 - Залог ценных бумаг или иного имущества
 - Поручительство третьего лица

**Ты можешь быть бесконечно
прав,
но какой в этом толк,
если ты пропустил
срок исковой давности?**

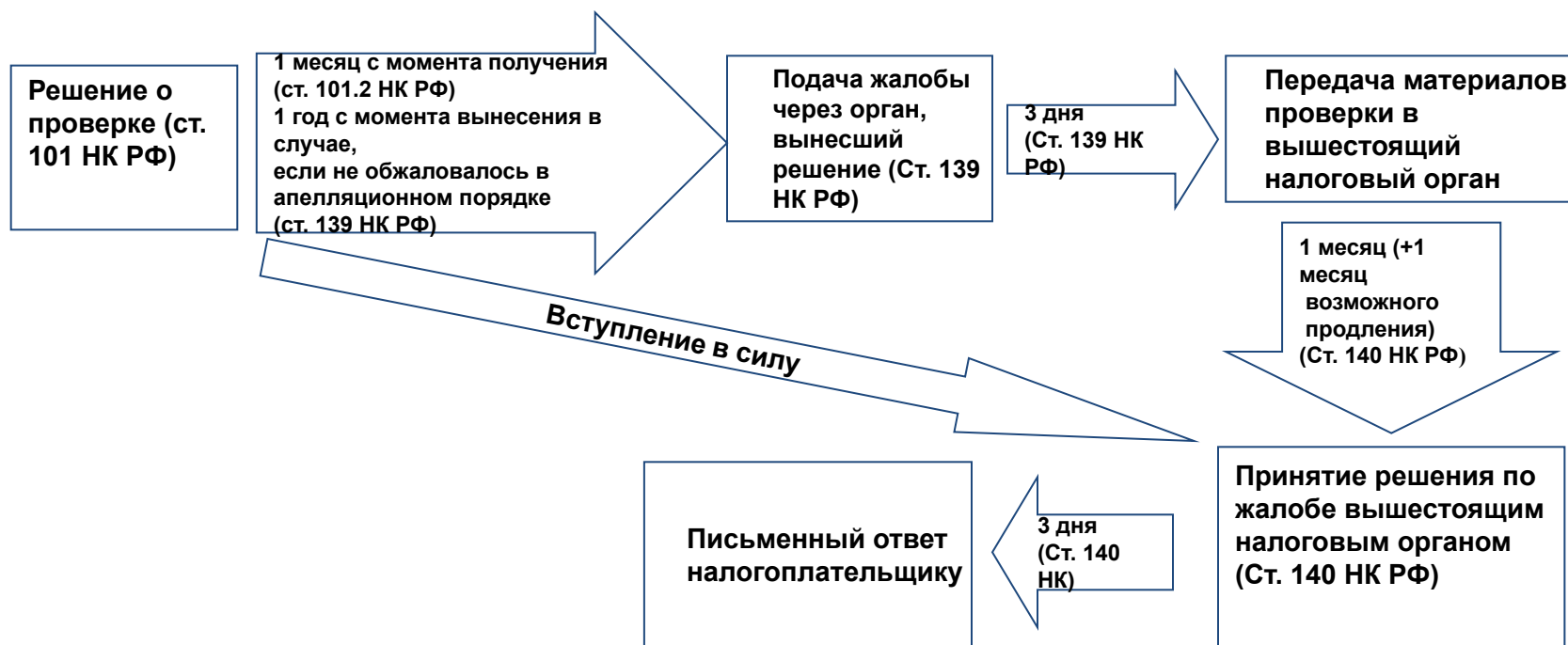
Обжалование в вышестоящий налоговый орган: апелляционная жалоба

- **Предмет:** обжалование не вступившего в силу решения налоговой проверки
- **Срок подачи:** 1 месяц со дня получения решения
- **Срок рассмотрения:** 1 месяц с момента подачи жалобы (возможно продление на 1 месяц)
- **Процессуальное значение:**
 - Возможность впоследствии инициировать процедуру судебного обжалования (исключение – проверки ТЦО)
 - Отодвигает момент вступления решения о привлечении ответственности в силу
- **Порядок рассмотрения:** без участия налогоплательщика

Обжалование в вышестоящий налоговый орган: жалоба в вышестоящий налоговый орган (гл. 19 НК РФ)

- **Предмет:** обжалование вступивших в силу решений/действий налогового органа
- **Срок подачи:** 1 год со дня вынесения решения (при подаче жалобы в ФНС – 3 месяца)
- **Срок рассмотрения:** 1 месяц с момента подачи жалобы (возможно продление на 1 месяц)
- **Приостановление исполнения обжалуемого акта:**
 - По общему правилу приостановление не происходит
 - Может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа вынесенного по заявлению налогоплательщика при наличии достаточных оснований полагать, что оспариваемый акт не соответствует законодательству
- **Результат рассмотрения:** решение по результатам рассмотрения жалобы, которое вручается налогоплательщику в течение трех дней со дня его принятия

Схема административного обжалования решения в вышестоящий налоговый орган





Убыточные комиссии

Цели создания и критерии отбора

Письмо ФНС от 17.07.2013г. №АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы»

Цель создания

Увеличение поступлений налогов в бюджет путем побуждения налогоплательщиков, в отношении которых установлены факты (либо имеются достаточные основания полагать о наличии фактов) неполного / некорректного отражения в учете хозяйственных операций к самостоятельному уточнению налоговых обязательств.

Категории «целевых» нарушений:

- неполное отражения в учете хозяйственных операций;
- отражение в налоговой или бухгалтерской отчетности недостоверных сведений;
- применение схем необоснованного возмещения НДС;
- отражение в декларациях по налогу на прибыль необоснованных расходов или убытков;
- выплата «теневой» заработной платы;
- несвоевременное перечисление НДФЛ.

Состав и порядок формирования

Комиссии формируются в рамках:

- инспекций ФНС России;
- управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации;
- администраций субъектов Российской Федерации и органах местного самоуправления (межведомственные комиссии).

Состав:

- утверждается руководителем налогового органа
- включает руководителей структурных подразделений (отделов):
камеральных проверок,
выездных проверок,
предпроверочного анализа,
урегулирования задолженности.

Отбор налогоплательщиков для приглашения на КОМИССИЮ

Категории налогоплательщиков, которых ФНС рекомендует включать в выборку:

- заявившие налоговые убытки от осуществления финансово-хозяйственной деятельности;
- имеющие низкую налоговую нагрузку по налогу на прибыль и НДС;
- имеющие задолженность по перечислению НДС/Л;
- снизившие поступления НДС/Л относительно предыдущего налогового периода более чем на 10%;
- выплачивающие заработную плату ниже среднего уровня (прожиточного минимума) по видам экономической деятельности в регионе;
- заявившие профессиональный налоговый вычет в размере более 95% от общей суммы полученного за налоговый период дохода;
- отразившие в налоговых декларациях по НДС выручку от реализации, при этом в налоговой декларации по форме № 3-НДС/Л заявившие доход, равный нулю, либо не представившие налоговые декларации по форме №3-НДС/Л за соответствующий период.

Подготовка материалов для заседания комиссии (1)

Сведения, которые налоговый орган использует при анализе:

- данные деклараций по налогам, представленные в налоговый орган;
- ведомственные информационные ресурсы (ЕГРН, ЕГРИП, ЕГРЮЛ, Система «ЭОД», АИС "Налог-3", АСК "НДС-2", Справочник кодов обозначения налоговых органов для целей учета налогоплательщиков (СОУН), программный комплекс «Визуального анализа информации для автоматизации процессов налогового контроля» (ПК "ВАИ") и др.);
- информация, полученная из СМИ и Интернета;
- жалобы, заявления юридических и физических лиц;
- сведения, полученные от контрагентов налогоплательщика в рамках встречных проверок в соответствии со ст. 93.1 НК РФ;
- сведения, полученные от сотрудников, акционеров или участников организаций;
- сведения, полученные от кредитных организаций, правоохранительных органов, ПФР и других внебюджетных фондов, лицензирующих и таможенных органов, Роструда, Банка России, муниципальных органов власти и из иных источников.

Подготовка материалов для заседания комиссии (2)

Виды анализа:

- Анализ учетных данных и сведений о налогоплательщике (в т.ч. учредительных документов)
- Анализ показателей бухгалтерской и налоговой отчетности
- Анализ уровня налоговой нагрузки (в сравнении с налоговой нагрузкой налогоплательщиков, состоящих на учете в той же инспекции).
- Анализ финансовых потоков налогоплательщика, который включает:
 - изучение банковских выписок, предварительно запрашиваемых в банках в соответствии со ст. 86 НК РФ;
 - составление схемы движения денежных средств и схемы ведения бизнеса;
 - анализ сделок, с целью выявления сделок, которые могли отрицательно повлиять на налоговую нагрузку налогоплательщика (в т.ч. выявление недобросовестных контрагентов).

Оформление результатов анализа:

Итоги аналитических мероприятий оформляются по утвержденной форме и включают анализ за 3 года деятельности налогоплательщика;

По результатам аналитических процедур выявляются предполагаемые налоговые риски

Подготовка материалов для заседания комиссии (3)

Рассылка налогоплательщикам информационных писем

Письмо содержит следующие обязательные положения:

- ✓ Отражаются факты (отклонения, противоречия), выявленные по результатам проведенного налоговым органом анализа;
- ✓ Налогоплательщику предлагается самостоятельно оценить свою отчетность и внести в нее изменения (в т.ч. уменьшить сумму убытка, погасить имеющуюся задолженность по налогам);
- ✓ Налогоплательщику предлагается самостоятельно провести оценку рисков в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции планирования выездных налоговых проверок»;
- ❑ Письмо направляется за месяц до предполагаемой даты проведения заседания комиссии
- ❑ В случае непринятия соответствующих действий в установленный срок (в течение 10 рабочих дней с даты получения письма) налоговый орган вызывает налогоплательщика на комиссию путем направления уведомления о вызове налогоплательщика

Рассмотрение деятельности налогоплательщика на комиссии

Материалы к рассмотрению – «досье налогоплательщика»:

- информация, заполненная по утвержденным формам (Приложения №1-10 к Письму от 17.07.2013г.);
- копии документов, подтверждающих предполагаемые налоговые нарушения;
- пояснения налогоплательщика в ответ на полученное им информационное письмо;
- копии направленных налогоплательщику информационного письма и уведомления о вызове в инспекцию.

В процессе рассмотрения:

- Ведется протокол заседания комиссии (налогоплательщик вправе получить его копию)
- Налогоплательщику предоставляется возможность дать пояснения по выявленным фактам (несоответствиям)

По итогам заседания:

- Комиссия формулирует рекомендации по устранению нарушений, допущенных при расчете налогов, и принятию мер, нацеленных на ликвидацию убыточности.
- Выработанные рекомендации и срок для их исполнения (как правило 10 рабочих дней) фиксируют в протоколе заседания.

Итоги заседания комиссии

Направление информации иным ведомствам:

- в органы внутренних дел;
- территориальные органы ФМС;
- государственные инспекции труда;
- администрации муниципальных образований и др.

Последствия неявки налогоплательщика на комиссию:

- если налогоплательщик не пришел на комиссию по уважительной причине, заседание комиссии может быть отложено (повторно направляется уведомление)
- если налогоплательщик не явился на заседание комиссии без уважительной причины, в отношении него могут быть проведены следующие мероприятия:
 - ✓ повторный вызов на комиссию в инспекцию;
 - ✓ вызов на аналогичную комиссию в Управление ФНС России по субъекту РФ;
 - ✓ проведение предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика;
 - ✓ подготовка материалов для назначения выездной налоговой проверки;
 - ✓ штраф с ИП в размере от 500 до 1000 руб., с предпринимателей и должностных лиц организаций - в размере от 2000 до 4000 руб. (ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ).

Мониторинг итогов комиссии

Последующая работа налоговых органов по результатам деятельности комиссии:

- анализ уточненных деклараций, представленных налогоплательщиком после заседания комиссии, и определение суммы налогов, которая благодаря этому дополнительно поступила в бюджет;
- контроль за погашением налоговым агентом задолженности по НДФЛ;
- анализ динамики численности работников и выплачиваемой им зарплаты;
- расчет уровня налоговой нагрузки и анализ динамики этого показателя.

Работа с налогоплательщиками, не принявшими мер по устранению выявленных нарушений:

Если по итогам мониторинга, проведенного в отношении таких налогоплательщиков, положительных тенденций не выявлено и сам налогоплательщик или его должностные лица не представили обоснованных пояснений, весь пакет документов по нему передают в отдел предпроверочного анализа для рассмотрения вопроса о включении его в план выездных налоговых проверок.



Налоговая ответственность

Налоговое правонарушение

Понятие. Состав (ст. 106 НК РФ)

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

- Состав:
- Деяние (в форме действия или бездействия);
- Противоправность (карается налоговым законодательством);
- Вина;
- Субъект (налогоплательщик\налоговый агент, юридическое\физическое лицо с 16 лет);

Общие условия привлечения к ответственности (ст. 108 НК РФ)

1. Привлечение к ответственности возможно только по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ; 2. Одно лицо не может быть привлечено дважды за одно и то же деяние;
2. Привлечение возможно только на основании решения налогового органа, вступившего в законную силу;
3. Привлечение к налоговой ответственности не исключает административной и уголовной ответственности;
4. Привлечение лица к ответственности не освобождает от обязанности уплатить налоги и пени;
5. Презумпция невиновности.

Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности(ст. 109 НК РФ)

1. отсутствие события;
2. отсутствие вины;
3. несовершеннолетие физического лица (младше 16 лет – ст. 107 НК);
4. истечение сроков давности (3 года со дня совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года).

Вина (ст. 110 НК РФ)

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

1. Умышленно - если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).
2. По неосторожности - если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение налогового правонарушения.

Обстоятельства, исключающие вину (ст. 111 НК РФ)

1. совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых
2. совершение деяния, физическим лицом в неадекватном состоянии
3. выполнение письменных разъяснений Минфина РФ, ФНС России в пределах их компетенции, данных ему либо неопределенному кругу лиц;

Прим.: указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Прим 2: Не применяется, если разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком;

4. иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело

Смягчающие и отягчающие обстоятельства (ст. 112 НК РФ)

Смягчающие обстоятельства:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Отягчающие обстоятельства:

- совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение в течении 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

Виды налоговых правонарушений (ст. 112 НК РФ) (1\2)

Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе

Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества)

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)

Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

Статья 122.1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога

Виды налоговых правонарушений (ст. 112 НК РФ) (2\2)

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

Статья 128. Ответственность свидетеля

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода

Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса

Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми

Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках

Статья 129.5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании

Статья 129.6. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомлении об участии в иностранных организациях



Административная ответственность

Административная ответственность

- **Основание** - административное правонарушение, т.е. нарушение налогового законодательства, ответственность за совершение которых установлена КоАП.
- **Субъект** – граждане и должностные лица
- **Вид ответственности** – штрафы (как правило, небольшие)
- **Примечание:** административная ответственность является дополнением к налоговой ответственности

Административная ответственность: составы

- **Составы (ст.ст. 15.1-15.11 + 19.4 КоАП)**

- нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций
- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- нарушение сроков представления налоговой декларации;
- непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда.
- грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и предоставления бухгалтерской отчетности
- ст. 19.4 – неповиновение законному распоряжению должностного лица органа, осуществляющего государственный контроль (надзор) **СПОРНО!**

ВОПРОСЫ ?

