

Налоговые проверки: чего ждать от налоговиков в этом году



Павел Зюков
Управляющий партнер,
руководитель налоговой практики
Coleman Leval Services



Налоговые проверки

Налоговые проверки являются одной из форм проведения налогового контроля.

Налоговое законодательство выделяет два вида налоговых проверок – камеральная и выездная, целью обеих является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах (статьи 82, 87 НК РФ).

Несмотря на единую цель, форма и порядок проведения налоговых проверок различны.

Рассмотрим их основные отличительные характеристики.



Основные характеристики налоговых проверок

Характеристики	Камеральная проверка	Выездная проверка
Основания проверки	Представление налоговой декларации (расчета) (в отдельных случаях, если декларация не представлена, - на основании имеющихся данных). Отдельное решение о проведении проверки не требуется (п.п. 1- 2 ст. 88 НК РФ).	Вынесение решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении проверки (п.п. 1, 2 ст. 89 НК РФ).
Предмет проверки	Правильность исчисления и своевременность уплаты только одного налога (сбора), по которому представлена налоговая декларация (расчет) (п. 1 ст. 88 НК РФ).	Правильность исчисления и своевременность уплаты одного или нескольких налогов, если иное не предусмотрено гл. 14 НК РФ (п.п. 3, 4 ст. 89 НК РФ).
Место проведения	По месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).	На территории (в помещении) налогоплательщика, а при отсутствии такой возможности - по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 89 НК РФ).
Проверяемый период	Период, за который представлена налоговая декларация (расчет) (п. 1 ст. 88 НК РФ).	Период, не превышающий трех (а в отдельных случаях - пяти) календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89, п. 2 ст. 89.2 НК РФ).



Основные характеристики налоговых проверок

Характеристики	Камеральная проверка	Выездная проверка
Периодичность проверок	По каждой представленной налоговой декларации (расчету), в том числе, по уточненной (п. 1 ст. 88 НК РФ).	Не более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением определенных случаев (п. 5 ст. 89 НК РФ).
Проведение повторных проверок	Проведение повторных проверок Проведение повторных проверок по одной и той же декларации (расчету) НК РФ не предусмотрено. Проверка уточненной декларации рассматривается как самостоятельная камеральная налоговая проверка. В случае представления уточненной налоговой декларации во время проведения камеральной проверки, проверка ранее поданной декларации прекращается и начинается новая камеральная проверка на основе уточненной декларации (п. 9.1 ст. 88 НК РФ).	Может проводиться: 1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку; 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного (п. 10 ст. 89 НК РФ).



Основные характеристики налоговых проверок

Характеристики	Камеральная проверка	Выездная проверка
Срок проведения	В течение 3-х месяцев со дня представления налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 88 НК РФ). Приостановление проверки или продление срока ее проведения НК РФ не предусмотрено.	Не более 2-х месяцев. Срок может быть продлен до 4-х месяцев, а в исключительных случаях - до 6-ти (п. 6 ст. 89 НК РФ). Возможно приостановление проверки на общий срок, не превышающий 6 месяцев (п. 9 ст. 89 НК РФ).
Возможность исправления ошибок	Налоговый орган сообщает о выявленных в отчетности ошибках, несоответствии (п. 3 ст. 88 НК РФ). Налогоплательщик имеет возможность в установленный срок исправить ошибки и внести исправления в отчетность, подав уточненную налоговую декларацию (расчет).	НК РФ не вменяет в обязанность налоговым органам сообщать налогоплательщику до окончания проверки о выявленных ошибках. Поэтому возможность их исправить отсутствует.
Оформление результатов проверки	В случае выявления нарушений составляется соответствующий акт (п. 5 ст. 88, п. 1 ст. 100 НК РФ).	По итогам проверки составляют справку, а затем акт, даже если нарушения не выявлены (п. 1 ст. 100 НК РФ).



Налоговые проверки

По итогам камеральной (в случае выявления нарушений) и выездной проверок будет составлен акт, в случае несогласия с актом, налогоплательщик может представить свои возражения.

После составления акта налоговой проверки и представления налогоплательщиком возражений по акту следует процедура рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего проверку, и вынесения итогового решения по ней.

По результатам рассмотрения материалов камеральной (в случае выявления нарушений) и выездной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ).



Налоговые проверки

С 01.01.2014 досудебное урегулирование налоговых споров стало обязательным этапом в отношении всех актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействия их должностных лиц. Порядок досудебного обжалования регулируется главами 19 и 20 НК РФ.

Действующий в настоящее время порядок обжалования с 17.03.2021 уточнен Федеральным законом от 17.02.2021 N 6-ФЗ.

В соответствии с п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе в порядке, предусмотренном НК РФ.



Налоговые проверки

Особый порядок обжалования предусмотрен для решений о привлечении к ответственности (или об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налоговых правонарушений, принятых по результатам налоговых проверок в порядке ст. 101 НК РФ (за исключением решений, вынесенных ФНС России).

Такие решения могут быть обжалованы налогоплательщиком как до их вступления в силу (путем подачи апелляционной жалобы в течение 1 месяца со дня вручения решения налогоплательщику или его представителю (п.п. 2, 3 ст. 139.1, п. 9 ст. 101 НК РФ)), так и после вступления в силу (путем подачи жалобы в течение 1 года со дня вынесения обжалуемого решения (п.п. 2, 3 ст. 139 НК РФ)).



Риск-ориентированный подход

Налоговики одними из первых стали применять на практике риск-ориентированный подход, утвердив Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»), в которой также сформулирован перечень рисков для самостоятельной оценки налогоплательщиком.

Учитывая тот факт, что выездная налоговая проверка является мероприятием, требующим большого количества затрат как трудовых, так и финансовых, то данной проверке должен предшествовать тщательный предпроверочный анализ. Применение риск-ориентированного подхода позволяет инспекторам оптимизировать процедуру проведения налоговых проверок, уменьшая их количество, и при этом повышая эффективность.

Риск-ориентированный подход (продолжение)

Официально установлено 12 таких критериев, по которым налоговики отбирают кандидатов на выездную проверку (приложение 2 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@):

1. Налоговая нагрузка ниже средней в конкретной отрасли.
2. Осуществление финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет по данным бухгалтерской или налоговой отчетности.
3. Значительные суммы налоговых вычетов по НДС (более 89% за 12 месяцев).
4. Рост расходов существенно превышает рост доходов (налоговики будут искать искусственное занижение налогов необоснованными затратами).
5. Среднемесячная заработная плата на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ.
6. Неоднократное приближение к предельным значениям, позволяющим применять спецрежимы (УСН, ПСН, ЕНВД, ЕСХН).
7. Суммы расходов ИП максимально приближены к сумме его доходов.
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения посреднических сделок без наличия деловой цели.

12 критериев, по которым налоговики отбирают кандидатов на выездную проверку (продолжение)

9. Непредставление документов и пояснений по требованиям налогового органа (особенно по НДС и налогу на прибыль).
10. Неоднократная смена места регистрации фирмы и, как следствие, «миграция» между налоговыми органами.
11. Значительное отклонение уровня рентабельности для данной сферы деятельности (на 10% и более).
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (мнимые и фиктивные сделки, взаимодействие с сомнительными контрагентами и т.д.).

Так, в одном из дел суд установил, что помимо прочего налогоплательщик отвечает признакам «фирмы-однодневки», определенным в п. 12 Приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.09.2016 № 09АП-43731/16).

Однако на самом деле налоговики используют для анализа более 100 критериев риска, но перечисленные 12 считаются основными.

Кроме того, в 2023 году территориальным налоговым органам поручено обеспечить применение риск-ориентированного подхода и при подготовке и проведении допросов (письмо ФНС России от 10.02.2023 № СД-4-2/1627@).



Новые инструменты проверяющих

Налоговая служба наращивает сотрудничество с органами следствия и правоохранительными органами, целью которого является объединение усилий в борьбе против схем по уклонению от уплаты налогов, а также установление их реальных бенефициарных владельцев. ФНС России выпустила обзор, в котором приведены примеры успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения (Письмо ФНС России от 30.12.2022 № СД-4-18/17916@).

В обзоре приведены наиболее эффективные мероприятия при формировании доказательственной базы, направленной на установление наличия (отсутствия) фактов уклонения от уплаты налогов:

- 1) допросы, зафиксированные в протоколах свидетельских показаний (ст. 90 НК РФ, ст. 79 УПК РФ);
- 2) допрос потерпевшего (ст. 78 УПК РФ);
- 3) осмотр (обыск) территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов (ст. 92 НК РФ, статьи 176, 182 УПК РФ);



Новые инструменты проверяющих (продолжение)

- 4) истребование документов и информации у проверяемого лица, либо контрагентов проверяемого налогоплательщика о конкретных сделках, а также у третьих лиц - участников сделки, по результатам которых проводится анализ хозяйственных (финансовых) операций, не связанных с ведением основной деятельности налогоплательщика (статьи 93, 93.1 НК РФ, ст. 183 УПК РФ);
- 5) проведение экспертизы документов (ст. 95 НК РФ, ст. 80 УПК РФ);
- 6) обыск и выемка документов, в том числе электронной переписки (статьи 182, 183 УПК РФ; ст. 94 НК РФ);
- 7) осмотр местности, иного помещения, предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела, в том числе ноутбуков, компьютеров и иных электронных носителей информации (ст. 176 УПК РФ);
- 8) контроль и запись переговоров (ст. 186 УПК РФ).

Так, налоговики часто в своих решениях ссылаются на протоколы допросов, полученные органами внутренних дел в ходе оперативно-розыскной деятельности и направленные в налоговые органы в рамках Инструкции, а также в соответствии с п. 3 ст. 82 НК РФ, а суды признают такие доказательства допустимыми и соответствующими закону (постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2023 № 10АП-2053/23, Пятого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2022 № 05АП-7075/22).



Новые инструменты проверяющих (продолжение)

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля определена налоговым законодательством 01.01.2015 (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Такая форма налогового контроля предоставляет налоговикам возможность в режиме реального времени иметь доступ к бухгалтерской и налоговой отчетности организации, возможность контролировать своевременность перечисления налогов, сборов и взносов (п. 1 ст. 105.26 НК РФ).

Во время налогового мониторинга в отношении налогоплательщика не проводятся выездные и камеральные налоговые проверки, за исключением случаев, указанных в п. 5.1 ст. 89 НК РФ:

- ✓ проведение проверки вышестоящим налоговым органом;
- ✓ досрочное прекращение мониторинга;
- ✓ невыполнение мотивированного мнения налогоплательщиком;



Новые инструменты проверяющих (продолжение)

- ✓ представление налогоплательщиком «уточненки» за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога (сбора, страховых взносов), подлежащая уплате в бюджет, или увеличена заявленная к возмещению сумма НДС или акциза, либо увеличена сумма полученного убытка.

Налогоплательщик имеет право обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга у организации только при соответствии трем финансово-экономическим показателям деятельности организации установленным значениям (критериям) (п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

До недавнего времени таким критериям соответствовал более ограниченный круг субъектов, 01.07.2021 были снижены пороговые значения суммовых значений критериев (Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», далее - Закон № 470-ФЗ).



Процедура проведения налоговых проверок

Экономический спад в условиях пандемии и сложной геополитической ситуации подтолкнул государство к принятию различных мер по смягчению государственного контроля, таких как установление мониторинга на проведение проверок госорганами. Но налоговую сферу это по большому счету не коснулось.

С 01.07.2021 ФНС России получила еще больше оснований и полномочий для осуществления налогового контроля в связи с принятием Закона № 470-ФЗ.

Дополнен перечень оснований для проведения повторной выездной проверки, так в соответствии с пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ если компания подаст уточненную декларацию, в которой по сравнению с ранее представленной уменьшена сумма налога (взноса), подлежащая уплате в бюджет, увеличена заявленная к возмещению сумма НДС или акциза либо увеличена сумма полученного убытка налоговым органом, ранее проводившим проверку, может быть назначена повторная выездная проверка.



Процедура проведения налоговых проверок (продолжение)

При этом оснований для проведения камеральных проверок стало меньше. При подаче декларации (расчета) или «уточненки» за отчетный (налоговый) период, наступивший после 01.07.2021, камеральная проверка будет осуществляться при налоговом мониторинге, если он закончен досрочно и не меньше чем за 3 месяца со дня подачи декларации (расчета) или «уточненки» (п. 3 ст. 1, п. 7 ст. 6 Закона № 470-ФЗ).

Установлено дополнительное основание для осуществления осмотра, с 01.07.2021 осмотр возможен при проверке декларации по НДС в рамках мониторинга, если в отчете есть: заявление на возмещение НДС; противоречия в нем самом или несоответствия с отчетами по НДС других налогоплательщиков (п. 8 ст. 88 НК РФ); несоответствия по п. 8.9 ст. 88 НК РФ. Для этого налоговый орган должен иметь достаточные доказательства того, что налогоплательщики являются взаимозависимыми или иным образом аффилированными лицами, в противном случае суд признает осмотр незаконным (постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.08.2022 № Ф05-17972/22).



ФНС желает получить роль аудиторов и финансовых контролеров

ФНС России издала новый Приказ от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@, согласно которому теперь по запросу налогоплательщиков можно будет получить справку об оценке налогоплательщика по критериям ФНС. Оценка проводится в два этапа по двум группам критериев:

- 1) на первом этапе сведения о налогоплательщике с позиции налогового контроля: наличие сведений о разрывах, дисквалифицированных руководителях и т.д.
- 2) Если по первому этапу не выявлено расхождений, то дальше можно получить оценку финансового состояния по 13 критериям: показатели рентабельности, уровня зарплат, динамики численности сотрудников и основных средств и др. По критериям присваиваются баллы.

Справка, полученная таким образом, может быть верифицирована через сайт ФНС или по QR-коду.



ФНС желает получить роль аудиторов и финансовых контролеров

По сути, ФНС России создала хороший инструмент для подтверждения проявления должной осмотрительности, который налогоплательщики много лет просили. Однако такую информацию можно получить только через самого контрагента, а не напрямую, а с помощью верификации предлагается проверить подлинность документа.

https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13318699/

Тенденции изменений при проведении налоговых проверок

Тенденция изменения в сфере проведения налоговых проверок заключается в уменьшении количества выездных проверок, при этом повышении их эффективности, а точнее увеличении сумм, взыскиваемых в бюджет.

По данным статистики, опубликованной на сайте <https://analytic.nalog.gov.ru/>, в 2015 году проведено 30 662 выездных налоговых проверок, а в 2020 всего 6 160.

За последние два года количество проверок незначительно увеличилось и в 2021-2022 составило порядка восьми тысяч в год, однако, по информации ФНС России связано это с завершением выездных налоговых проверок, назначенных в предыдущих периодах, в том числе приостановленных в период действия моратория, введенного в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 02.04.2020 № 409.



Тенденции изменений при проведении налоговых проверок (продолжение)

За 2022 год налоговые органы провели 55,1 млн камеральных налоговых проверок налогоплательщиков, включая как организации, так и физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, что в целом сопоставимо с показателями за предыдущие годы.

В большинстве своем КНП проходят незаметно для налогоплательщиков и только в редких случаях приводят к доначислению налогов, пени и штрафов. В 2015-2021 гг. доначисления происходили всего в 4%-6% случаев. Показатели 2022 года соответствуют сложившейся статистике – 4,9%.



Тенденции изменений при проведении налоговых проверок (продолжение)

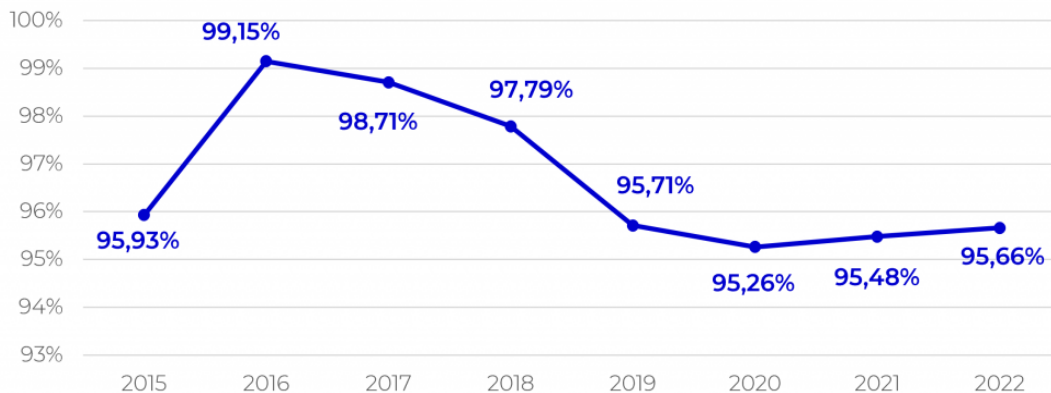
Вполне ожидаемо, что общие суммы доначислений по итогам камеральных налоговых проверок существенно ниже сумм доначислений по итогам выездных налоговых проверок.



Тенденции изменений при проведении налоговых проверок (продолжение)

Процент ВВП, завершившихся доначислениями, колеблется в районе 95% в течение последних 4 лет. В 2022 году данный показатель остался практически на том же уровне: 95,66% в 2022 году по сравнению с 95,48% в 2021 году.

Процент ВВП организаций, завершившихся доначислениями





Тенденции изменений при проведении налоговых проверок (продолжение)

Такое высокое процентное соотношение связано с тем, что назначению ВМП предшествует предварительная работа со стороны налоговых органов, например, истребование информации о конкретных сделках у налогоплательщика и его контрагентов, анализ данных АИС АСК НДС-2 и т.д. Сами проверки проводятся в тех случаях, когда налоговый орган заранее установил потенциал для налоговых доначислений и их возможные основания.

Интересно, что эффективность проведения ВМП налоговыми органами была предметом исследования со стороны Счетной палаты РФ, которая опубликовала отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 гг. и истекшем периоде 2022 года» (далее – «Отчет Счетной палаты РФ»).



Эффективность ВНП

Несмотря на активное применение налоговыми органами риск-ориентированного подхода и проведение предпроверочного анализа, Счетная палата РФ указала на увеличение общей доли безрезультативных ВНП: в 2019 году – 4,8%, в 2020 году – 5,6% и в 2021 году – 5,4%. Вместе с тем, в отношении ВНП организаций данный показатель практически не изменился: 4,9% в 2021 году по сравнению с 5% в 2019 году.

В то же время было замечено снижение удельного веса малоэффективных ВНП организаций, завершаемых решением налогового органа без доначислений или решением, доначисления по которому были признаны необоснованными вышестоящим налоговым органом или судом: 24,6% в 2019 году, 20,4% в 2020 году и 14,5% в 2021 году.

По данным ФНС России основными причинами проведения безрезультативных и малоэффективных ВНП являются:

- неподтверждение результатами ВНП рисков, установленных в ходе предпроверочного анализа, в том числе в связи с представлением налогоплательщиками документов;
- отсутствие достаточной доказательной базы, подтверждающей совершение налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах.



Эффективность ВМП (продолжение)

Согласно Отчету Счетной палаты РФ, в целом прогнозируемые по итогам предпроверочного анализа доначисления подтверждаются по итогам ВМП только на 51%: 920,7 млрд руб. прогнозируемых доначислений в сравнении с 469,2 млрд руб. по итогам ВМП. При этом по ВМП с предполагаемыми доначислениями более 200 млн руб. сумма реально выявленных нарушений составляет всего 4,7%.

Счетная палата РФ также отметила рост средней продолжительности ВМП организаций на 0,5% (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году).

При этом Счетная палата установила, что проведение ВМП оказывает негативное влияние на основные финансовые показатели деятельности проверяемых организаций в сравнении с аналогичными организациями, которые не были подвержены проверкам. Величина влияния различна в зависимости от размеров организаций и их принадлежности к отрасли экономики (наименьшее воздействие – на компании отрасли производства, наибольшее – на компании отрасли торговли).



Эффективность ВМП (продолжение)

Помимо роста общего количества ВМП организаций существенно увеличился и объем произведенных по их результатам доначислений.

Так, в 2022 году размер выявленных недоимок по налоговым платежам составил 441 млрд руб., что выше показателя 2021 года почти на 78%. Общая сумма доначислений, включая штрафы и пени, составила 675 млрд руб., что на 81% больше аналогичного показателя 2021 года (371 млрд руб.).

Суммы налоговых доначислений по результатам ВМП организаций



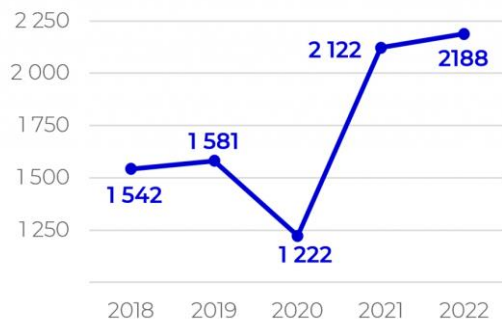


Эффективность ВМП (продолжение)

В Москве статистика по ВМП организаций за 2022 год в целом соответствует общей картине:

- 1) рост количества ВМП организаций в 2022 году оказался незначительным;
- 2) размер доначислений как налогов, так и пени и штрафов в 2022 году существенно увеличился.

Количество ВМП организаций
в г. Москве



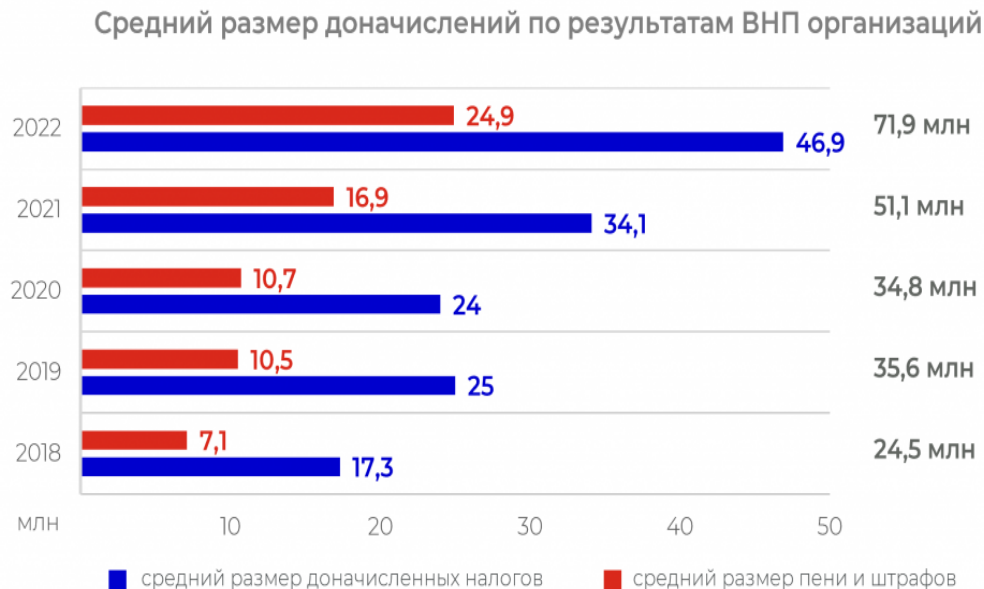
Средний размер доначислений по ВМП организаций в г. Москве





Эффективность ВМП (продолжение)

В результате в 2022 году средний размер доначислений по налоговым платежам составил 46,9 млн руб., а средний размер доначисленных пени и штрафов – 24,9 млн руб.





Налоговая реконструкция

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции указал Пленум ВАС РФ еще до внесения в Налоговый кодекс ст. 54.1 (п. 7 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

В последующем Конституционный Суд РФ также неоднократно указывал на то, что налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом (постановления от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.).

Но разъяснения относительно определения объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции были даны ФНС России только в 2021 году (письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).



Налоговая реконструкция (продолжение)

В частности, в нем содержатся критерии, которые должны оценивать налоговые органы при проверке:

- а) реальность операции, то есть имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком;
- б) исполнение обязательства надлежащим лицом;
- в) действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;
- г) наличие иной основной цели совершения налогоплательщиком операции, чем уменьшение налоговой обязанности (деловая цель).

При этом обязанность по доказыванию вышеуказанных обстоятельств возложена на налогоплательщика.



Ошибки налоговой в документах, которые сработают в пользу компаний

Придирки к документам налоговиков, которые срабатывают в суде.

Когда в пользу компании сработает довод: налоговики неправильно оформили документы или вообще не представили их? Важно оценить, когда удастся без последствий не исполнять требования ИФНС или оспорить ее акты со ссылкой на процедурные нарушения. Например, инспекторы в ходе осмотра и выемки забрали у компании имущество на 25 млн руб. – три инстанции признали такие действия незаконными, потребовали вернуть вещи и документы. Что помогло компании в этом случае и когда еще ссылка на некорректные документы инспекции сработает в пользу налогоплательщика – далее в презентации.

Обратите внимание!

При выездной проверке обратите внимание на служебное удостоверение и решение о проверке. Без любого из этих документов инспектор не вправе проводить проверку. Аналогично, если в решении указан другой проверяющий. Проверьте и срок действия служебных удостоверений. Если он истек, удостоверение недействительно и не подтверждает полномочия инспектора (пп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ).



Не мотивировали выемку и не просили выдать документы добровольно

Если налоговики хотят провести выемку, проверьте, есть ли мотивированное постановление должностного лица той ИФНС, которая занимается выездной проверкой. Такое постановление должен утвердить руководитель инспекции или его заместитель. Без мотивировки и ссылки на конкретные основания для выемки удастся оспорить постановление об этой процедуре. Кроме того, советуем проверить, что внесли инспекторы в протокол по результатам выемки. Если в нем нет подробной описи изъятых документов с их наименованиями и идентифицирующими признаками, это довод в пользу незаконности мероприятия (постановление АС Поволжского округа от 20.12.2019 по делу № А06-841/2019).

Суды отмечают: у инспекторов должны быть доказательства того, что налогоплательщик отказался представить документы без выемки. Более того, есть основания полагать, что налогоплательщик попытается их скрыть или уничтожить (постановление АС Центрального округа от 30.05.2018 по делу № А48-5582/2016).



Не мотивировали выемку и не просили выдать документы добровольно (продолжение)

Так, в одном из дел ИП требовал признать выемку незаконной. Первая инстанция согласилась, но апелляция поддержала ИФНС. Ссылалась, что ИП не представил добровольно документы в течение 10 дней со дня, когда получил такое требование. Значит, выемка законна. Кассация с этим не согласилась. ИП сообщил, что подготовил копии документов. Поскольку проверку проводят по месту нахождения ИП, он предоставил инспекторам отдельное помещение, где и находятся копии нужных документов.

Следовательно, нет оснований считать, что ИП пытался скрыть или уничтожить бумаги. Суд округа отметил: формальная ссылка в постановлении на такие основания сама по себе не может свидетельствовать о том, что причины для выемки действительно были (постановление АС Поволжского округа от 20.12.2019 по делу № А06-841/2019).



Не мотивировали выемку и не просили выдать документы добровольно (продолжение)

Кроме того, важно проверить: выемку проводили в рамках налоговой проверки непосредственно вашей компании. Иначе выемка произвольна и незаконна, даже если у налоговиков есть постановление. В частности, нередко налоговики проводят выемку и другие мероприятия контроля, если подозревают, что компания связана с организацией, которую они проверяют. Такие выемки суды признают незаконными. Так, суды указали: в отношении компании не проводили выездную проверку, а выемку провели только из-за предположения ИФНС о взаимозависимости компании и проверяемого лица. Такое предположение не может быть поводом для выемки, заключили три инстанции и Верховный Суд РФ (определение ВС РФ от 18.01.2022 по делу № А06-14570/2019).

В другом деле инспекторы изъяли документы и технику и компании, чтобы выяснить ее реальные отношения с контрагентом, которого проверяли. При этом в ходе выемки представителей компании в офисе не было, присутствовал только собственник помещения. Суды посчитали действия инспекторов незаконными. Они ссылались на общие IP-адреса.

Однако данные по IP-адресам налоговики запросили только через пять месяцев после выемки. А тот факт, что у компании обнаружили документы, которые касаются отношений проверяемого налогоплательщика и контрагентов, также не свидетельствуют о законности выемки (постановление АС Московского округа от 14.04.2022 по делу № А40-17483/2021).



Постановление АС Московского округа от 08.08.2022 по делу № А40-132841/2021

Выемка незаконна, если проверку проводили в отношении не компании, а ее контрагента.

Компания (одержала победу в споре) оспаривала постановление об осмотре и выемке, требовала вернуть изъятое имущество.

ИФНС ссылалась на связь компании с организацией, в отношении которой проводили проверку.

Суды трех инстанций поддержали компанию. Проверку проводили в отношении ее соседа по офисному центру. У налоговиков были полномочия исследовать помещения этой организации, но фактически они зашли на территорию компании, изъяли сервера на 25 млн руб. Однако проверяемая организация не использовала спорные помещения, а проверку в отношении компании не проводили.



Запросили документы напрямую у компании, которая стоит на учете в другой ИФНС

Если получили от налоговиков требование передать документы или сведения, прежде всего следует проверить: ИФНС запрашивает данные в рамках проверки непосредственно вашей компании или вашего контрагента (п. 1 ст. 93 НК РФ). В первом случае следует проверить, как оформлено требование. В частности, в требовании должны быть указано, что оно направлено от инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учете, а также содержит причины истребования документов, наименование документов, позволяющее их идентифицировать, а также срок их представления.

Во втором случае следует обратить внимание на основания для истребования документов. Так, если инспекторы запросили документы по контрагенту вне рамок налоговой проверки, а в связи с иными мероприятиями налогового контроля и не касающиеся конкретной сделки, то такое требование будет незаконным (постановления Арбитражного суда Уральского округа от 16.01.2020 № Ф09-9127/19 по делу № А76-15894/2019).



Запросили документы напрямую у компании, которая стоит на учете в другой ИФНС (продолжение)

Если же инспекторы истребуют документы по вашему контрагенту, проверьте, какой именно налоговый орган направил вам запрос. Дело в том, что проверяющие инспекторы должны направить поручение в налоговый орган по месту учета лица, у которого документы следует истребовать, то есть вашей компании. Если же направят требование напрямую вам, оно будет незаконным. ИФНС вправе направить требование только тому лицу, которое состоит у нее на налоговом учете (письмо Минфина России от 06.08.2019 № 03-02-08/59105). Исполнять такое требование необязательно – ответственности за это нет.



Отразили в постановлении неполные сведения об экспертизе

Хотя провести экспертизу в рамках проверки налоговой вправе, а не обязаны, есть случаи, когда суд признает решение ИФНС недействительным именно в связи с тем, что его приняли без заключения эксперта. Например, судьи придерживаются мнения о том, что инспекторы не могут самостоятельно оценивать подлинность подписей, поскольку не обладают специальными знаниями для этого (постановления АС Поволжского округа от 08.12.2017 № Ф06-27327/2017, АС Уральского округа от 26.07.2017 № Ф09-4065/17, АС Западно-Сибирского округа от 21.06.2017 № Ф04-1774/2017).

Если же экспертизу инспектор назначил, советуем проверить, нет ли ошибок в его постановлении. Если его неверно оформили, удастся исключить экспертное заключение из доказательств. Так, в постановлении должны быть основания для экспертизы, наименование экспертной организации, фамилия эксперта, а также вопросы, которые поставили ему, и материалы, которые передали (п. 3 ст. 95 НК РФ). Проверяющий должен ознакомить налогоплательщика с этим постановлением и разъяснить его права, о чем составляют протокол. Если эти требования инспекторы нарушили, ссылайтесь, что экспертизу нельзя учитывать для решения о доначислениях.



Отразили в постановлении неполные сведения об экспертизе (продолжение)

Так, компании удалось исключить экспертное заключение из доказательств по делу и в том числе благодаря этому отменить доначисления и штрафы. Суд указал: инспекция до окончания экспертизы не сообщала, кто ее проводит. Следовательно, компания не могла заявить об отводе эксперта (постановления АС Западно-Сибирского округа от 09.04.2018 по делу № А03-19356/2015).



Оформили протокол допроса без подписи свидетеля

Если налоговики ссылаются на протокол допроса свидетеля, советуем проверить, корректно ли оформили этот документ. Найдете ошибки – сможете исключить из доказательств. Протокол инспектор должен составить по форме из Приказа ФНС России и подписать сам и дать на подпись свидетелю. Без таких подписей удастся признать: протокол допроса составили с нарушением, а значит, это недопустимое доказательство.

К примеру, суд указал: дата протокола допроса не соответствует дате, когда реально допрашивали свидетеля. Кроме того, не указаны Ф.И.О. инспектора, а протокол не вручали свидетелю. Отметка о том, что он отказался получать копию, также отсутствует. Нет и собственноручной записи свидетеля «с моих слов записано верно, мною прочитано». Все это говорит о том, что допрос – недопустимое доказательство в споре с налоговой (постановление АС Западно-Сибирского округа от 19.02.2020 по делу № А03-5201/2019).

Обратите внимание!

Форма и требования к акту одинаковые как для выездной, так и для камеральной проверки. Исключение: по результатам выездной проверки акт составляют в любом случае, даже если нарушений нет. При камеральной проверке акт нужен только в случае, если инспектор выявит нарушения.



Не приложили к акту проверки документы, на которые в нем ссылаются

Рекомендуем проверить, нет ли ошибок в акте по результатам налоговой проверки или в процедуре того, как его оформляли. Если да, ссылайтесь на позицию ВАС: когда инспекторы рассмотрели материалы налоговой проверки с нарушением существенных условий такой процедуры – это самостоятельное, безусловное основание признать решение ИФНС недействительным (п. 73 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Частое нарушение: инспекторы не приложили к акту документы, которые подтверждают их позицию. Вместе с актом проверки налоговики должны предоставлять либо копии тех документов, на которые ссылаются, либо выписки из них, если часть данных в таких документах содержат налоговую тайну (п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Если не сделали этого, заявляйте: нарушены права налогоплательщика на возражения, нельзя оценить обоснованность акта. Если суд установит, что документы, на которых налоговики строят позицию, они не приложили к акту проверки и итоговому решению, то удастся его отменить.



Не приложили к акту проверки документы, на которые в нем ссылаются (продолжение)

Так, налогоплательщику вручили экземпляр акта налоговой проверки без приложений. При этом недоимку доначислили на основании тех документов, которые он так и не получил. Суды увидели в этом существенные нарушения процедуры проверки. Решение ИФНС отменили (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 20.01.2020 по делу № А19-11499/2018).

Другое нарушение инспекторов, которое сработает в пользу компании, – не ознакомили налогоплательщика с материалами проверки. К примеру, налогоплательщик пытался оспорить решение ИФНС по той причине, что его не ознакомили с актом проверки. Однако инспекторы апеллировали к тому, что акт проверки они направили по почте. Именно ее работник ошибся в дате принятия отправления. Но суд поддержал налогоплательщика: согласно уведомлению об отправке в письме не могло быть акта проверки. Письмо направили раньше, чем приняли акт. При этом инспекторы не представили иных доказательств того, что пытались вручить акт проверки налогоплательщику (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 01.06.2020 по делу № А69-1971/2019).

ИЗМЕНЕНИЯ 2023

ОНЛАЙН-КОНФЕРЕНЦИЯ
ДЛЯ ЮРИСТОВ-ПРАКТИКОВ

 **Юрист компании**
Практический журнал для юриста

Благодарю за внимание!



Павел Зюков

Управляющий партнер,
руководитель налоговой практики
Coleman Legal Services