

TGP

ТИМОФЕЕВ
ГУСЕВ
И ПАРТНЕРЫ

**Выездные налоговые проверки:
памятка налогоплательщику**



1 ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ

1.1 *О чем эта памятка*

- С выездной налоговой проверкой (далее – «ВНП») в какой-то момент сталкиваются практически все налогоплательщики. ВНП является фундаментальной формой налогового контроля, по результатам которого зачастую производятся существенные доначисления. ВНП – важный этап формирования доказательственной базы не только налоговым органом, но и налогоплательщиком, в связи с чем этап проверки является наиболее своевременным этапом для защиты своих интересов в случае возникновения разногласий с налоговым органом. В то же время ВНП, безусловно, является экстраординарным событием, в связи с чем всем связанным с проверяемым налогоплательщиком лицам (собственники, менеджмент, сотрудники) важно понимать, как правильно действовать и реагировать при назначении и проведении налоговой проверки.
- В памятке в удобочитаемом формате приведены основные этапы ВНП, а также важные практические аспекты защиты налогоплательщиками своих интересов.

1.2 *ВНП: основные положения*

- ВНП проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа либо его заместителя. При отсутствии у налогоплательщика возможности предоставить помещение ВНП может проводиться по месту нахождения налогового органа. По факту сегодня налоговые инспекторы появляются на территории налогоплательщика очень редко.
- ВНП в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Как правило, проверка назначается по всем налогам сразу.

1.3 *Ограничения*

- Проверкой может быть охвачен период, не превышающий 3-х лет, предшествующих году назначения проверки. С учетом практики «резервирования» номеров решений о назначении проверки в конце года спокойно вздохнуть можно где-то числа с 20 января.
- Нельзя проводить две и более ВНП по одним и тем же налогам за один и тот же период, но при определенных условия возможна повторная проверка (см. ниже).

1.4 *Сроки*

- Срок проведения ВНП исчисляется со дня вынесения решения о назначении ВНП до дня составления справки о проведенной ВНП.
- По общему правилу, ВНП не может продолжаться более 2-х месяцев, однако указанный срок может быть продлен до 4-х месяцев, а в исключительных случаях – до 6-ти месяцев.
- ВНП может быть приостановлена не более чем на 6 месяцев для:
 1. истребования документов по п. 1 ст. 93.1 НК РФ;
 2. получения информации от иностранных госорганов (по данному основанию ВНП может быть дополнительно приостановлена на 3 месяца);

3. проведения экспертиз;
 4. перевода документов.
- Таким образом, максимальный срок ВМП составляет **15 месяцев**.
 - Нарушение сроков проведения ВМП не является безусловным основанием для отмены решения по результатам проверки, но при этом нарушение сроков не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налогов (*п. 31 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 (далее – «ПП ВАС № 57»)*, *Определение ВС РФ от 05.07.2021 № А21-10479/2019 по делу Неринги*). В общем, по факту это нарушение ничего не дает.

1.5 **Повторная ВМП**

- Повторная ВМП (по тем же налогам и за тот же период) может проводиться:
 1. Вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Это редкость.
 2. Налоговым органом, проводившим проверку – в случаях представления уточненной налоговой декларации (далее – «УНД») с уменьшением налога к уплате и/или увеличением суммы НДС к возмещению и/или увеличением суммы налогового убытка. Но проверяться должна только изменившаяся строка налоговой декларации.

1.6 **Подача УНД**

- В случае представления УНД в рамках соответствующей ВМП проверяется период, за который представлена УНД, даже если этот период выходит за пределы 3-х календарных лет.
- Предметом ВМП при подаче УНД должна являться правильность исчисления налога только в части соответствующего уточнения.
- НК РФ не содержит пресекающего срока для назначения такой ВМП, однако в судебной практике сложился подход, что ВМП по УНД должна назначаться в разумные сроки (в известной на настоящий момент судебной практике минимальный срок, который был признан неразумным, составил 1,5 года).

2 **ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ**

2.1 **Суть предпроверочного анализа**

- Предпроверочный анализ является не формой налогового контроля, предусмотренной налоговым законодательством, а «внутренней кухней» налогового органа, однако этот этап крайне важен. В рамках предпроверочного анализа налоговый орган собирает данные о налогоплательщике и принимает решение о наличии / отсутствии оснований для проведения ВМП. Именно работа на этом этапе приводит к тому, что налоговый орган, выходя на проверку, в большинстве случаев уже точно знает, что именно искать.

2.2 **Возможные действия со стороны налогового органа**

- Проведение встреч («комиссий») с налогоплательщиками, направление требований о

предоставлении документов и пояснений налогоплательщикам и его контрагентам, получение информации от иных госорганов (в т.ч. правоохранительных), анализ информации из внешних источников (СМИ и т.п.);

- Соотношение деятельности налогоплательщика с критериями для назначения ВМП (Приложение № 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования ВМП»);
- Предложения по самостоятельному уточнению налоговой обязанности. При обоснованности утверждений налогового органа о допущенных нарушениях такое уточнение дает возможность избежать штрафа и прекратить начисление пени.

2.3 ***Действия со стороны налогоплательщика (практические аспекты)***

- Оценка рисков назначения ВМП совместно с налоговыми юристами;
- Посещение встреч с налоговым органом вместе с юристами и выяснение целей контрольных мероприятий;
- Подготовка качественных и подробных пояснений по вопросам налогового органа, использование заранее подготовленных «защитных файлов», их подготовка (при целесообразности);
- Предоставление документов и информации в соответствии с разработанным планом, учитывающим цели налогового органа и фактические обстоятельства (например, «все и сразу» либо постепенное донесение позиции и доказательств);
- Информирование сотрудников (предупредить о возможном назначении ВМП, попросить сообщать о любых действиях со стороны налогового органа (вручение повесток на допрос и проч.), совместно с налоговыми юристами проведение инструктажа по поведению в ходе мероприятий налогового контроля);
- Проверка наличия всех необходимых подтверждающих документов с привлечением налоговых юристов.

3 **ДЕЙСТВИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ НАЗНАЧЕНИИ ВМП**

- Проверить решение о проведении ВМП на предмет наличия всех обязательных реквизитов (п. 2 ст. 89 НК РФ);
- Проверить удостоверения у сотрудников налоговых (а в некоторых случаях и правоохранительных) органов, сверить должности и ФИО;
- При отсутствии удостоверения либо решения, либо при несовпадении лиц, указанных в решении и фактически явившихся – отказать в пропуске на территорию организации (в этом случае составляется акт, подписываемый руководителем проверяющей группы и проверяемым лицом).

4 **МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

4.1 ***Истребование документов***

4.1.1 *У налогоплательщика (ст. 93 НК РФ)*

- Документы представляются в форме заверенных налогоплательщиком копий в течение 10 рабочих дней со дня вручения требования (на практике большинство налогоплательщиков отвечает на требования в электронной форме).
- Если налогоплательщик не успевает подготовить документы в 10-дневный срок, в течение 1 дня с момента получения требования можно ходатайствовать о продлении этого срока. Налоговый орган должен ответить на такое ходатайство не позднее 2 рабочих дней. На практике налоговые органы в этом смысле довольно либеральны и склонны продлевать срок даже при обращении поздней, чем через 1 день.
- Нельзя истребовать документы, которые уже представлялись в рамках другой налоговой проверки. На это в ответе необходимо указать.
- Документы, истребуемые проверяющими, передаются по описи, в которой, по возможности, максимально подробно перечисляются передаваемые документы (они должны быть идентифицируемы).
- Отказаться в представлении документов можно в тех случаях, когда истребуемые документы очевидно не связаны с исчислением налогов и сборов или не относятся к периоду ВМП (зачастую и «старые» документы имеют к нему самое прямое отношение);
- Неправомерным может быть признано требование о предоставлении такого объема документации, который физически не сможет быть проверен в сроки проведения ВМП (Постановление АС Поволжского округа от 15.09.2020 № А55-32444/2019 по делу *Линии В*).

4.1.2 У третьих лиц (ст. 93.1 НК РФ)

- Предмет требования - документы и информация, касающиеся деятельности налогоплательщика.
- Адресат – контрагенты или иные лица, располагающие информацией.
- Процедура:
 1. Поручение в налоговый орган по месту учета «адресата»;
 2. В течение 5 дней – требование;
 3. В течение 5 дней – исполнение.

4.2 Осмотр (ст. 92 НК РФ)

- Вправе осмотреть: территорию, помещения проверяемого лица, документы и предметы.
- Обязательно присутствие понятых, также могут присутствовать представители проверяемого лица.
- По итогам осмотра составляется протокол.

4.3 Выемка (ст. 94 НК РФ)

- Производится на основании мотивированного постановления налогового органа.
- Не может проводиться в ночное время (с 22 до 6 часов).

- Изъятию подлежат предметы и документы (могут изыматься подлинники), относящиеся к предмету ВМП.
- Обязательно присутствие понятых и лиц, у которых производится выемка.
- Сначала предложение добровольно выдать, а в случае отказа – принудительная выемка.
- По итогам выемки составляется протокол.

4.4 **Экспертиза (ст. 95 НК РФ)**

- Назначается постановлением налогового органа.
- Экспертиза назначается для разъяснения вопросов, требующих познаний в науке, искусстве, технике или ремесле.
- Налогоплательщик вправе, помимо прочего, заявить отвод эксперту, представить дополнительные вопросы для эксперта, знакомиться с заключением и заявлять возражения. Не рекомендуется занимать в этом вопросе пассивную позицию.

4.5 **Допросы (ст. 90 НК РФ)**

- Допрос проводится на основании повестки, в которой должны быть указаны время и место проведения допроса. По просьбе свидетеля время и место могут быть изменены – не нужно соглашаться на «спонтанные» допросы.
- Что нужно инспектору? Разобраться в ситуации и получить «нужные» показания.
- Что нужно налогоплательщику? Закрепить в протоколе допроса свою позицию, тем самым создав соответствующее доказательство.
- Допрос в налоговом органе не равняется допросу в правоохранительных органах, поэтому неявка на налоговый допрос или уклонение от дачи показаний могут максимум привести только к незначительному денежному штрафу (на практике назначается крайне редко).
- Протокол допроса это одно из доказательств - важно совместно с налоговыми юристами подготовить сотрудников к допросу, разъяснить права, а также цели данного мероприятия.
- Допрос должен сопровождать опытный налоговый юрист / адвокат для обеспечения прав свидетеля и интересов налогоплательщика.
- Допрос – это не экзамен. Свидетель вправе не знать или не помнить конкретные обстоятельства и вовсе не обязан готовиться к допросу, копаясь в документах, или приносить их с собой. Ни в коем случае нельзя «додумывать», как «оно могло бы быть». Пятерку свидетелю все равно не поставят.
- Свидетель имеет право:
 1. Не свидетельствовать против себя и близких;
 2. Приходить на допрос с представителем и консультироваться с ним перед каждым ответом;
 3. Пользоваться своими заметками, записями и документами;

4. Записывать допрос на диктофон;
5. Вычитать все вопросы и ответы и внести свои правки (замечания), чтобы показания были отражены достоверно и в полном объеме, а риски искажения формулировок были исключены;
6. Получить копию протокола допроса (инспектор обязан ее предоставить – п. 6 ст. 90 НК РФ).

4.6 **Нотариальный допрос**

- В том случае, если налоговый орган не допросил важного свидетеля, отказал в его допросе, некорректно отразил (исказил) свидетельские показания, налогоплательщик может самостоятельно инициировать нотариальный допрос.
- Протоколы нотариальных допросов являются надлежащими доказательствами наряду с протоколами допросов, проведенных налоговым органом.

5 **ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ВНП**

- По окончании проверки проверяющие должны вручить налогоплательщику справку о проведенной проверке.
- В течение 2 месяцев после выдачи справки об окончании ВНП проверяющими составляется акт ВНП.
- Акт вручается в течение 5 дней с даты его составления.
- На практике налоговые органы зачастую вручают акты со значительным нарушением сроков, предусмотренных НК РФ (через полгода или даже через год после завершения ВНП). Однако в большинстве случаев суды не рассматривают такое нарушение как основание для отмены решения налогового органа, принятого по результатам ВНП.
- Налогоплательщик вправе знакомиться с материалами ВНП не позднее чем через 2 дня со дня подачи соответствующего заявления.

6 **ВОЗРАЖЕНИЯ**

- Возражения – это первая стадия налогового спора, когда налогоплательщик может представить полноценное обоснование своей позиции относительно всех претензий налогового органа. В рамках возражений налогоплательщик имеет наибольшие шансы на успешное оспаривание по крайней мере претензий в части расчетов. Кроме того, именно в рамках административного этапа налогоплательщикам в настоящее время удается отстоять существенные суммы доначислений и найти компромисс с налоговым органом, в связи с чем следует обязательно пользоваться правом на подачу возражений.
- Возражения и дополнительные документы в обоснование правомерности своей позиции могут быть представлены налогоплательщиком в течение месяца со дня получения акта. На практике исследованию подлежат и доказательства, представленные налогоплательщиком вплоть до рассмотрения возражений.

7 ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

- На практике дополнительные мероприятия налогового контроля (далее – «ДМНК») назначаются практически в каждой ВМП со значительными суммами доначислений по акту налоговой проверки.
- ДМНК могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки (т.е. отраженных в акте) правонарушений, а не на выявление новых правонарушений (*п. 39 ПП ВАС № 57*).
- Срок для проведения ДМНК – 1 месяц, но на практике может значительно нарушаться.
- В рамках ДМНК может проводиться истребование документов, допросы свидетелей и проведение экспертизы.
- Результаты ДМНК фиксируются в качестве дополнения к акту ВМП, дополнения составляются в течение 15 дней со дня окончания ДМНК и направляются налогоплательщику в течение 5 дней с даты составления.
- Налогоплательщик в течение 15 дней со дня получения дополнений к акту ВМП вправе представить дополнительные возражения.

8 РАССМОТРЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ ВМП

- Материалы ВМП и возражения рассматриваются в течение 10 дней со дня истечения срока для предоставления возражений (дополнительных возражений в случае проведения ДМНК).
- Налогоплательщик извещается о дате и времени рассмотрения руководителем налогового органа или его заместителем материалов ВМП и возражений.
- Налогоплательщик вправе ходатайствовать об отложении рассмотрения материалов проверки для представления дополнительных доказательств.
- Налогоплательщик может участвовать в рассмотрении материалов ВМП в сопровождении налогового юриста. Как правило, именно налоговые юристы и говорят от имени налогоплательщика на основании доверенности.
- Налогоплательщик вправе представлять после истечения срока на представление возражений объяснения, в т.ч. письменные, для их исследования при рассмотрении материалов проверки, заявлять ходатайства о привлечении эксперта, специалиста или свидетеля.
- По результатам рассмотрения материалов ВМП выносится решение и вручается налогоплательщику в течение 5 дней со дня вынесения.
- Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.
- Решение вступает в силу по истечении 1 месяца со дня вручения налогоплательщику (если не обжалуется в вышестоящий налоговый орган) / с даты принятия решения вышестоящим налоговым органом.

9 ДОСУДЕБНОЕ ОБЖАЛОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ВМП

- Перед обращением в суд решение налогового органа подлежит обязательному обжалованию в вышестоящем налоговом органе.
- По своему желанию налогоплательщик может обжаловать решение (после обжалования в вышестоящем налоговом органе) в ФНС России.
- Апелляционная жалоба на не вступившее в силу решение:
 1. Подается в течение 1 месяца после получения решения;
 2. Подается через принявший решение налоговый орган и в течение 3 дней направляется в вышестоящий налоговый орган;
 3. Рассматривается в течение 1 месяца (срок может быть продлен на 1 месяц). На практике этот срок может затянуться.
- Обжалование вступившего в силу решения (т.е. не обжалованного в апелляционном порядке):
 1. Жалоба подается в течение года с момента вынесения решения;
 2. Подается через принявший решение налоговый орган и в течение 3 дней направляется в вышестоящий налоговый орган;
 3. Подача жалобы автоматически не приостанавливает исполнение решения;
 4. Рассматривается в течение 1 месяца (срок может быть продлен на 1 месяц).
- При определенных условиях у налогоплательщика есть возможность присутствовать при рассмотрении апелляционной жалобы / жалобы (в ряде случаев имеет смысл представить мотивированное заявление о необходимости рассмотрения апелляционной жалобы / жалобы в присутствии налогоплательщика), однако это случается достаточно редко.
- При рассмотрении апелляционной жалобы / жалобы вышестоящий налоговый орган не может принять решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, которые не были предусмотрены изначальным решением (п. 81 ПП ВАС № 57).
- Вышестоящий налоговый орган может отменить положительное для налогоплательщика решение без обжалования со стороны налогоплательщика (Определение ВС РФ от 31.10.2017 № А40-101850/2016 по делу Аквамарина).

Команда налоговой практики «Тимофеев, Гусев и Партнеры» состоит из экспертов, специализирующихся в различных областях налогового права, и предоставляет клиентам как налоговые консультации, так и поддержку в сопровождении налоговых споров.

Наша команда имеет многолетний успешный опыт представительства налогоплательщиков при сопровождении выездных налоговых проверок и оспаривания их результатов на досудебной (в том числе, в Центральном Аппарате ФНС России) и судебной стадиях налоговых споров, по результатам которых нам удавалось многократно снизить доначисления налоговых органов либо оспорить их полностью.

**Налоговая
практика**

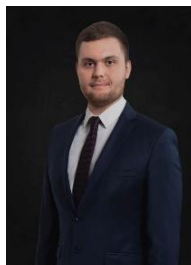
Евгений Тимофеев
Управляющий партнер
Адвокат

E: Evgeny.Timofeev@tgplaw.ru



Георгий Гутиев
Советник

E: George.Gutiev@tgplaw.ru



Игорь Сапрыкин
Старший юрист

E: Igor.Saprykin@tgplaw.ru



Андрей Шептий
Юрист

E: Andrey.Sheptiy@tgplaw.ru