

Грамотно встретить налоговую проверку - Бухгалтерия.ru

Очевидным представляется то, что несмотря на серьезное усиление ФНС в последнее время, охватить выездными проверками хотя бы раз в 2–3 года всех налогоплательщиков налоговикам, тем не менее, не удастся. И если раньше инспекторы налогового ведомства искали нарушителей «на глазок», то сейчас для их обнаружения ФНС пользуется специально созданной базой данных «Юридические лица, контролируемые в первую очередь» (ЮЛ-КПО). Полный перечень показателей «налоговой неблагонадежности» был сформулированы в приказе ФНС от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок».

Однако если вашу компанию все-таки «выбрали» и вам пришло извещение о проведении в отношении вас выездной проверки, это еще не конец. В ходе камеральной проверки налоговиками исследуются налоговые декларации и расчеты, документы, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к декларации по налогам, документы, самостоятельно представленные налогоплательщиком, другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа.

По общему правилу налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, прямо не относящиеся к предмету проводимой камеральной проверки. Все иные документы, как следует из разъяснений контролирующих органов, налоговики вправе запросить, а налогоплательщик обязан представить в установленный НК РФ срок. Налогоплательщик, в свою очередь, представляет необходимые пояснения относительно выявленных ошибок и противоречий или вносит исправления в налоговую декларацию. Пояснения должны быть предоставлены в течение пяти дней, а уточненные декларации – в срок, установленный налоговым органом. Заметим при этом, что выдача документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Особый порядок проведения камеральной налоговой проверки установлен в отношении налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на его возмещение. Налоговый орган может истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов. Непредставление документов, затребованных налоговым органом, влечет за собой наступление ответственности в соответствии со ст. 126 НК РФ. Во всех других случаях требование налогового органа представить при камеральной проверке дополнительные документы не будет соответствовать Налоговому кодексу. Акт камеральной проверки подписывают лица, проводившие соответствующую проверку, и лицо, в отношении которого проводилась проверка (его представитель). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки. Кроме того, документ должен быть вручен налогоплательщику под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате получения. Если налогоплательщик будет уклоняться от получения акта проверки, налоговый орган направит его заказным письмом. Датой получения в таком случае будет считаться 6 день от даты отправки, независимо от факта получения налогоплательщиком данного документа. Также необходимо отметить, что корреспонденцию налоговый орган направляет по адресу, указанному в учредительных документах организации в качестве основного, т. е. по «юридическому адресу». В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, налогоплательщик имеет право подать письменные возражения. Срок подачи возражений – 15 рабочих дней с момента получения акта проверки. После написания акта налоговый орган вправе принять обеспечительные меры, например, запретить отчуждение имущества налогоплательщика без согласия налогового органа и приостановить операций по счетам в банке по правилам ст. 76 НК РФ.

Новая редакция ст. 89 НК РФ 2010 г содержит четкие и довольно прозрачные правила, определяющие место и время проведения выездных проверок, а также их предмет и период их охвата. Пункт 2 ст. 89 НК РФ уточняет, какой именно налоговый орган принимает решение о проведении проверки и, соответственно, проверяет организацию. Налогоплательщиков имеет право проверять только инспекция, расположенная по месту нахождения организации. Предметом выездной налоговой проверки являются первичные документы, которые дают представление о соответствии заявленных сведений фактическим. При этом необходимо помнить, что налоговая служба может проверить только те вопросы и за тот период, которые указаны в решении о

проведении проверки. Если же они требуют документы, не относящиеся к заявленному периоду, то налогоплательщик вправе им отказать. При этом необходимо помнить, что если начало действия хозяйственных договоров выходит за рамки проверки, однако договоры не исполнены и продолжали действовать в проверяемом периоде, инспектора вправе требовать указанные договоры. То же относится к документам, на основании которых заявлен убыток прошлых лет, принимаемый в целях налогообложения прибыли проверяемого периода. Проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Этот факт законодательно закреплен в п. 3 ст. 89 НК РФ. Следует упомянуть, что НК РФ не наделяет налоговые органы правом вносить изменения в уже принятое решение о проведении проверки, в частности, указывать иной предмет проверки. Налоговый орган может вынести новое решение о проведении проверки, где будут названы не охваченные ранее налоги, но это будет уже другая проверка. Налоговые органы часто принимают решение о приостановлении выездных проверок. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки, например, для проведения экспертизы. При этом эксперт выбирает налоговая инспекция, но если он не устраивает проверяемую организацию, то ему может быть заявлен отвод, который налоговая инспекция сможет удовлетворить лишь в том случае, если будет доказано, что эксперт не обладает необходимыми знаниями, не является беспристрастным, или будут приведены иные аналогичные основания. Более частым основанием для приостановления проверки является получение информации (проведение встречных проверок). Налоговый орган вправе приостановить проверку на срок до 1 месяца по каждому запросу. Однако срок и порядок приостановления четко регламентирован НК РФ и не может составлять более 6 месяцев, а в случае истребования документов у иностранного контрагента – 9 месяцев. Необходимо отметить, что в период приостановления проверки, налоговый орган не имеет права требовать документы у налогоплательщика, обязан покинуть его территорию и вернуть все подлинники ранее полученных документов. Однако на практике налоговый орган использует приостановление проверки для того, чтобы дать возможность налогоплательщику представить истребованные документы. Согласно ст. 93 НК РФ налоговый орган истребует необходимые документы и сведения, а налогоплательщик обязан представить заверенные копии документов в десятидневный срок. В случае, если налогоплательщик не может предоставить документы в установленный срок в связи с их объемом и сообщает об этом инспектору, решением руководителя налогового органа срок предоставления документов может быть увеличен. В связи с этим, использовать время приостановления проверки для подготовки документов является злоупотреблением налогового органа.

Основания для проверки

Для проведения повторной выездной проверки имеются два основания: повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего проверку, либо проводится налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Приоритетным для сотрудников ФНС при проведении проверок является выявление компаний-однодневок в цепочке поставщиков или покупателей, установление источников «черного нала» и (или) необоснованных платежей на нерезидентные компании, проверка трансфертных цепочек товародвижения (как входящих, так и исходящих), выявление реальных производителей, покупателей и выяснение обстоятельств обоснованности включения в хозяйственные отношения посредников, а также их статуса как налогоплательщика. Результатом данной работы является отказ принять уплаченный таким организациям НДС к вычету, а также увеличение базы по налогу на прибыль на сумму принятых расходов. Основанием является нарушение ст. 169 НК РФ (правильность заполнения счетов-фактур) и нарушение ст. 250 НК РФ (экономическая обоснованность и документальная подтвержденность произведенных расходов). В своем решении налоговики ориентируются на положения Постановления ВАС РФ № 53. В ходе проверки также выявляется круг взаимозависимых компаний, рассматриваются рыночные цены в порядке ст. 40 НК РФ; контролируются неденежные формы расчетов и их экономическая целесообразность, деловая цель, собираются доказательства применения «налоговых схем». Проверяется экономическая целесообразность фактических обстоятельств исполнения нематериальных договоров: юридические, консалтинговые и маркетинговые услуги, услуги по поиску клиентов и др. Выявляются системные ошибки в организации бухгалтерского и налогового учета: учет активов и обязательств, контроль дебиторской задолженности и др.

Права и обязанности

Права и обязанности налогоплательщика, возникающие при проведении налоговых проверок, определены статьями 21 и 23 НК РФ. Наиболее важными из них являются: право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также уведомления и требования об уплате налогов; право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков; право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие законодательству.

При этом налогоплательщики также обязаны: представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов; не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей и т.д. Наиболее интересно обратить внимание на формулировку, обязывающую налогоплательщика «предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ». При этом понятие «необходимой» информации Законодателем никак не определено, а значит, что именно «необходимо», будет определять проверяющий.

Перед началом проверки следует в обязательном порядке поинтересоваться полномочиями и составом проверяющей группы. Согласно п.1 ст.91 НК РФ доступ на территорию или в помещение налогоплательщика осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Если лицо, которое пытается проникнуть на территорию предприятия, не вписано в решение, можно и нужно не допускать его в помещение организации.

Все документы нужно передавать налоговикам на проверку только после оценки их на предмет законности, непротиворечивости, сопоставимости данных, соответствия утвержденным формам, а также наличия необходимых реквизитов. Даже если заранее это не сделано, нужно «выделить сотрудников», которые будут просматривать передаваемые на проверку документы (свежий, а тем более профессиональный взгляд всегда необходим).

... все документы нужно передавать налоговикам на проверку только после оценки этих документов на предмет законности...

Если делается выемка подлинников документов, то с них должны быть изготовлены копии и переданы налогоплательщику в течение пяти рабочих дней. Налоговики обычно настаивают на том, что копии документов должен изготавливать налогоплательщик. Однако НК РФ обязывает именно налоговиков выдать копии изъятых подлинников. Отказ налогоплательщика предоставить свою множительную технику для снятия копий не означает, что обязанность налоговиков по снятию копий прекращается. Нельзя передавать документы «папками», или «коробками»: впоследствии в них могут оказаться бумаги, которые компания туда не клала, или наоборот, может чего-то не хватать. Не следует допускать проверяющих к бухгалтерской программе, а также распечатывать при них данные по счетам и регистрам. Тем более нельзя открывать доступ к программе, чтобы они сами выискивали там информацию.

Поддержка сотрудников

Сотрудники должны быть также проинструктированы о том, как себя вести во время проверки. Если проверяющие решили провести допрос работников компании в качестве свидетелей, следует привлечь адвоката, который будет при этом присутствовать. Лучше всего если сотрудники будут говорить примерно следующее: «Я Иванов Иван Иванович, вот мой паспорт. В компании работаю на должности менеджера по продажам. Получаю зарплату по ведомости (перечислением на карточку) в размере 20 000 рублей. Работой доволен» и дальше: «об этом мне ничего не известно, пожалуйста, обратитесь к моему руководству». На все возможные незаконные требования налоговиков («А вы знаете, что эта хозяйственная операция, как «официально» разъяснил Минфин, должна подтверждаться вот такими документами? Они у вас есть?») следует реагировать жестко, мотивируя свою позицию ссылками на законы и судебную практику. Особенно это важно в начале проверки.

Опыт показывает, что чем более жестко и компетентно поставят себя специалисты компании, тем меньше будет не основанных на законе претензий в будущем. Это вопрос в большей степени психологический (при проверке лучше «вести», чем быть «ведомым»). Выходить на уровень панибратских отношений с проверяющими – тактика вредная и опасная. В такой ситуации создается некий психологический барьер «непротivления», который потом сложно преодолеть. В

итоге компания попадает в порочный круг соглашательства: «Давайте не будем спорить и портить отношения...». Отношения уже весьма плохи, потому что у вас в офисе проверка.

В определенных ситуациях бывает выгодным оставить налоговиков в плену собственных заблуждений (например, когда по спорному вопросу сложилась судебная практика в пользу налогоплательщика, а ФНС и Минфин продолжают это игнорировать). То есть, руководствуясь своим заблуждением, и набрав «нарушений» на требуемую сумму, налоговики не станут «копать» дальше. А уже «накопанное» можно будет потом оспорить в суде. Если налоговики предъявляют претензии по формальным доводам и спор останется в рамках спора по вопросам права, выстроить позицию в интересах налогоплательщика в суде будет намного проще. «Просвещенные» же проверяющие могут исправить свои ошибки и продолжить "копать" дальше.

...в определенных ситуациях бывает выгодным оставить налоговиков в плену собственных заблуждений...

Окончательное решение

По окончании выездной (камеральной) налоговой проверки проверяющий составляет справку, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Также составляется акт проверки с указанием в нем найденных нарушений и рекомендаций по их устранению. Если налогоплательщик не согласен с фактами, изложенными в акте, то он вправе в 15-дневный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик прикладывает к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передает налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки. Затем, в течение не более 10 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает материалы налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и выносит решение по результатам налоговой проверки. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение: о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Также руководителем налогового органа может быть вынесено решение о продлении рассмотрения материалов ВМП и назначено проведение дополнительных мероприятий налогового контроля.

Дополнительный контроль

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы. Список мероприятий является закрытым. Назначение иных мероприятий, прямо не указанных в ст. 101 НК РФ, является грубым нарушением прав налогоплательщика. Срок рассмотрения материалов ВМП может быть продлен не более чем на 1 месяц.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Суд да дело

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации. Если налогоплательщик считает, что нарушены его права, и не согласен с актом или же с решением налогового органа, принятым по результатам налоговой проверки, то в соответствии со статьей 139 НК РФ он имеет право подать апелляционную жалобу в произвольной письменной форме вышестоящему должностному лицу или в вышестоящий налоговый орган. К жалобе

прикладываются обосновывающие ее документы. Необходимо отметить, что с 1 января 2010 года механизм подачи апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган является обязательным. Без рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом налогоплательщик не может обратиться в арбитражный суд. Жалоба подается через инспекцию, проводившую проверку.

Защита от нападения

Трудоемкость определения налоговых рисков зависит от различных факторов, но прежде всего от специфики деятельности организации, например, количества контрагентов, объемов движения товарных ценностей и т. п. Зачастую налогоплательщиками данному вопросу не уделяется должного внимания, и, как следствие, по результатам мероприятий налогового контроля в актах проверок появляются доначисления налогов, превышающие годовой оборот компании. Наиболее распространенной формой защиты бизнеса является налоговое планирование, включающее в себя оценку налоговых рисков. В настоящее время появилась новая форма прогнозирования и предупреждения налоговых рисков – правовой аудит, ориентированный на проверку сделок и контрагентов компании, защиту налогоплательщика от потенциальных налоговых рисков. Статья 45 Конституции РФ провозглашает, что «каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом». Судебная практика показывает, что часто налоговые органы слишком усердно трактуют закон в свою пользу. Поэтому готовиться к проверке лучше заранее, не дожидаясь, пока грянет гром. Предприятие может заблаговременно начать судебное разбирательство по важному для себя, но спорному вопросу. Инициировать судебное дело можно, не согласившись, например, с отрицательным ответом финансового или налогового органа на запрос в отношении конкретной хозяйственной ситуации. Решение суда позволит заранее добиться правовой определенности и правильно заплатить (или не заплатить - в случае положительного судебного решения) налоги. Следует помнить, что создание положительных прецедентов, особенно на уровне высших судебных органов, – весьма сложное и ответственное дело. Компании, строящие серьезный бизнес, должны понимать необходимость привлечения к участию в такой работе грамотных специалистов.

*Китсинг Владимир Арвувич,
Матюшенко Антон Сергеевич,
адвокаты Московской коллегии адвокатов "Князев и партнеры"*

Материалы предоставлены редакцией журнала ["Консультант"](#)