

ВСЁ О НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРКАХ



Всё о налоговых проверках / Н.А. Мартынюк, М.Г. Суховская, Е.А. Шаронова; под общей ред. Е.М. Филимоновой. — М.: Главная книга, 2016. — 144 с.

Налоговые инспекторы проводят разные виды контрольных мероприятий: камеральные и выездные проверки, запрос документов и сведений о самом налогоплательщике и его контрагентах, вызов на комиссии в ИФНС, проверки кассовой дисциплины и применения ККТ. И для того, чтобы благополучно пройти эти проверки, нужно четко представлять, что вправе, а что не вправе делать инспекторы во время проверки, какие права и обязанности есть у проверяемых лиц, какие промахи налоговиков можно обернуть в свою пользу. Всем этим вопросам посвящена предлагаемая книга. Она будет интересна бухгалтерам организаций и предпринимателям независимо от применяемого режима налогообложения, вида деятельности и размера предприятия.

| | |
|---|-----------|
| Зачем нужна эта книга? | 6 |
| Глава 1. Камеральная проверка | 7 |
| <i>В чем состоит камеральная проверка</i> | 7 |
| <i>Когда налоговики могут затребовать пояснения при камералке</i> | 8 |
| <i>В какой срок ИФНС должна провести камералку</i> | 9 |
| Глава 2. Выездная проверка | 11 |
| <i>Проверка в ИФНС или у себя: где лучше</i> | 11 |
| <i>Какие налоги могут проверить</i> | 12 |
| <i>Сколько выездных проверок могут провести</i> | 12 |
| <i>За какой период могут проверить</i> | 13 |
| <i>Вручение решения о проверке</i> | 15 |
| <i>Какая ИФНС должна принять решение о проведении проверки</i> | 15 |
| <i>Что нужно проверить в решении</i> | 16 |
| <i>Могут ли налоговики изменить принятое решение</i> | 19 |
| <i>Как организация/ИП узнает о начале проверки</i> | 20 |
| <i>Срок проверки, продление, приостановление</i> | 22 |
| <i>На всё свои сроки</i> | 22 |
| <i>Продление проверки</i> | 23 |
| <i>Приостановление проверки</i> | 27 |
| <i>Справка о проведенной проверке = окончание проверки</i> | 31 |
| Глава 3. Истребование документов | 33 |
| <i>Когда и что могут потребовать</i> | 33 |
| <i>Вручение требования о представлении документов</i> | 35 |
| <i>Изучаем список требуемых документов</i> | 38 |
| <i>Срок на представление документов</i> | 39 |
| <i>В каком виде представлять документы</i> | 41 |
| <i>Чем грозит непредставление документов</i> | 45 |
| Глава 4. Иные проверочные мероприятия | 48 |
| <i>Обход территорий, помещений, документов и предметов</i> | 48 |
| <i>Инвентаризация имущества</i> | 51 |
| <i>Допрос свидетелей</i> | 52 |
| <i>Выемка документов/предметов</i> | 55 |
| <i>Привлечение экспертов, специалистов, переводчиков</i> | 59 |

| | |
|--|-----------|
| Глава 5. Акт проверки: получаем, изучаем, возражаем..... | 62 |
| Вручение акта..... | 62 |
| Что должно быть приложено к акту | 64 |
| Готовим возражения | 65 |
| Глава 6. Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения | 70 |
| Извещение о рассмотрении материалов проверки | 70 |
| Кому идти на рассмотрение..... | 71 |
| Что взять с собой..... | 72 |
| Как проходит рассмотрение материалов..... | 72 |
| Когда ждать итогового решения по проверке | 73 |
| Вручение решения и вступление его в силу..... | 75 |
| Глава 7. Обжалование решения по проверке..... | 76 |
| Подача жалобы в УФНС | 76 |
| Как оформить и подать жалобу | 77 |
| Когда ждать решения по жалобе | 78 |
| Если решение вас не устроило | 80 |
| Глава 8. Повторная выездная проверка | 82 |
| Когда могут провести повторную проверку | 82 |
| Повторная проверка из УФНС | 83 |
| Подача уточненки | 85 |
| Глава 9. Уточненки во время проверки | 88 |
| Общие правила подачи уточненки | 88 |
| Увеличение налога при камералке..... | 89 |
| Увеличение налога при выездной проверке | 90 |
| Уточненка с уменьшенной суммой налога во время ВМП..... | 91 |
| Уточненки по НДС на возмещение | 92 |
| Глава 10. Отражение результатов проверки в учете | 94 |
| Наводим порядок в бухучете | 94 |
| Наводим порядок в налоговом учете | 96 |

| | |
|---|------------|
| Глава 11. Встречная проверка | 98 |
| <i>Цель встречной проверки</i> | 98 |
| <i>Срок для исполнения требования по «встречке»</i> | 99 |
| <i>Когда документы могут требовать повторно, а когда — нет</i> | 100 |
| <i>Ответственность за нарушения, допущенные в ходе «встречки»</i> | 101 |
| <i>О чем спрашивают бухгалтеры</i> | 102 |
| Глава 12. Вызов на комиссию | 105 |
| <i>Кто входит в группу риска</i> | 105 |
| <i>Первый тревожный звонок</i> | 106 |
| <i>Вызов на ковер</i> | 107 |
| <i>Кому идти?</i> | 108 |
| <i>Комиссия прошла: к чему готовиться?</i> | 109 |
| Глава 13. Кассовые проверки: контроль без правил | 110 |
| <i>На чем все основано</i> | 110 |
| <i>К кому могут прийти с проверкой</i> | 111 |
| <i>Когда могут прийти</i> | 112 |
| <i>Куда могут прийти</i> | 113 |
| <i>Как часто могут приходить</i> | 114 |
| <i>Это надолго?</i> | 114 |
| <i>Какой период могут проверить</i> | 114 |
| <i>С чего начинается проверка</i> | 115 |
| <i>Недочеты в поручении на проведение проверки</i> | 117 |
| <i>Что предоставить налоговикам</i> | 119 |
| <i>Что и как будут искать</i> | 120 |
| <i>В какой срок представить документы</i> | 123 |
| <i>Если требуют «необязательные» документы</i> | 126 |
| <i>Если требуют «непрофильные» документы</i> | 126 |
| <i>Даем объяснения</i> | 128 |
| <i>Чем заканчивается проверка</i> | 128 |
| <i>Вы не согласны со штрафом</i> | 131 |
| Ссылки на законодательство | 132 |

Зачем нужна эта книга?

Налоговая проверка... Даже если вы самый законопослушный налогоплательщик, наверняка вы все равно занервничаете, услышав это словосочетание. Ведь считается, что любая проверка — это тяжелое испытание для бухгалтерии, которое непременно заканчивается доначислениями налогов, пеней и штрафов.

А ведь с той же камеральной проверкой вы сталкиваетесь всякий раз, когда сдаете декларацию. Просто не задумываетесь либо не подозреваете об этом. И если с отчетностью все в порядке, то проверка заканчивается так же тихо, как и началась.

Выездная проверка — это, безусловно, куда более серьезное и стрессовое мероприятие. В ходе него руководству компании и бухгалтерии приходится постоянно отвлекаться от повседневной работы на то, чтобы исполнять требования налоговиков и общаться с ними. Однако если вы не являетесь крупнейшим налогоплательщиком в своем регионе, то вероятность столкнуться с выездной проверкой у вас невелика. Ведь инспекторы заинтересованы в том, чтобы по итогам выездной проверки доначислить как можно больше.

Вы можете самостоятельно оценить вероятность попадания вашего бизнеса под прицел проверяющих, воспользовавшись Общедоступными критериями оценки налоговых рисков (приложение № 2 к Приказу ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@).

Гораздо больше шансов у вас попасть под встречную проверку. А если вы работаете в сфере розничной торговли, тогда вам вряд ли удастся избежать периодических контрольных закупок, проверок ККТ и кассовой дисциплины. Строго говоря, налоговыми они не являются, но проводят их сотрудники ИФНС.

Как известно, главное оружие против любого страха — знание. И книга, которую вы держите в руках, — это ваша защита от страха перед всеми видами налоговых проверок. Вы узнаете, что вправе, а что не вправе делать инспекторы во время проверки, какие права и обязанности есть у проверяемых лиц, какие промахи налоговиков можно обернуть в свою пользу... И поверьте, это далеко не полный перечень той полезной информации, которой вы будете обладать после прочтения книги. Итак, начнем...

1. Камеральная проверка

Она проходит по каждой сданной в ИФНС декларации или расчету, включая уточненные декларации, без какого-то специального решения руководителя инспекции. Отчетность, которую представляют налоговые агенты по НДС, налогу на прибыль и НДФЛ, тоже не исключение¹.

Иными словами, камералки проводятся абсолютно у всех организаций и предпринимателей. Поэтому неудивительно, что по таким проверкам возникает больше всего вопросов.

В чем состоит камеральная проверка

Каждая декларация и каждый расчет проходят автоматизированную сверку контрольных соотношений. То есть налоговики вводят все показатели отчетности в базу данных, где эти сведения подвергаются арифметическому контролю по соотношениям, к примеру, с показателями декларации за предыдущий период или за этот же период, но по другим налогам, а также с бухгалтерской отчетностью.

Кстати, контрольные соотношения различных деклараций — отнюдь не секрет. Письма ФНС с такими соотношениями по всем налогам находятся в открытом доступе. Их можно найти как в справочно-правовых системах, так и на сайте налоговой службы www.nalog.ru в разделах «Юридическим лицам» и «Индивидуальным предпринимателям» в под рубриках, относящихся к конкретному налогу.

бухгалтеру на заметку

Во многих бухгалтерских программах есть опция по проверке контрольных соотношений. И перед отправкой отчетности в налоговую инспекцию вы сами можете проверить ее на этот предмет.

Если компьютерная система налоговиков не найдет ошибок в представленной декларации, то есть ее данные не противоречат данным других документов, имеющих у инспекции, то автоматизированная камералка на этом заканчивается.

Когда налоговики могут затребовать пояснения при камералке

Такое право у инспекции появляется в следующих случаях²:

- при обнаружении в декларации ошибок или противоречий (несоответствий) между сведениями, указанными в декларации, и сведениями, содержащимися в иных документах, имеющих у ИФНС;

- при проверке уточненной декларации, в которой по сравнению с ранее представленной декларацией уменьшена сумма налога к уплате;

- при проверке декларации по налогу на прибыль или по УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», в которой заявлен налоговый убыток.

О необходимости представить пояснения вы узнаете из специального требования³, которое налоговики:

<или> вручат лично под расписку;

<или> направят по почте заказным письмом;

<или> передадут по телекоммуникационным каналам связи, если вы сдаете отчетность в электронном виде. В этом случае вы должны не позднее 6 рабочих дней со дня отправки вам требования передать в инспекцию квитанцию о его приеме⁴. Если вы этого не сделаете, то в течение 10 рабочих дней со дня истечения указанного 6-дневного срока ИФНС может заблокировать ваш расчетный счет и электронный кошелек (при его наличии)⁵.

С момента получения требования у вас есть **5 рабочих дней** на то, чтобы⁶:

<или> подать уточненку. Подробнее о подаче уточненной декларации в период проверки читайте на с. 88;

«или» представить пояснения. Если посчитаете нужным, то к пояснениям вы можете приложить копии первичных документов, налоговых или бухгалтерских регистров, подтверждающих правильность расчетов в декларации⁷. Заметьте, можете, а не обязаны.

бухгалтеру на заметку Представить пояснения можно в произвольной форме. Но, к примеру, для дачи пояснений при камералке НДС-декларации есть рекомендованные ФНС формы⁸. Однако использовать именно их не обязательно.

Имейте в виду: никакой ответственности за непредставление (несвоевременное представление) пояснений **не установлено**. Инспектор может стращать вас административным штрафом в 2000—4000 руб., предусмотренным для руководителя фирмы или предпринимателя за неповиновение законному требованию налогового органа⁹. Не волнуйтесь, сама ФНС разъяснила, что этот штраф может применяться только за неявку должностных лиц в инспекцию (в случае вызова), а не за отказ от дачи пояснений¹⁰.

Однако игнорировать требование о представлении пояснений не стоит. Ведь подав их, вы можете избавить себя от проблем с неосновательным доначислением налога, начислением пеней и назначением штрафа по итогам камеральной проверки.

В какой срок ИФНС должна провести камералку

На камералку налоговикам отводится **максимум 3 месяца** со дня, следующего за днем представления декларации¹¹. Этот срок **не может быть** продлен или приостановлен. Например, если декларация сдана 25 апреля, ее проверка должна закончиться 25 июля¹². Также в пределах 3-месячного срока должны быть проведены и **все контрольные мероприятия**, связанные с камералкой, в частности истребование у налогоплательщика документов и сведений¹³, осмотр помещения или территории (при камеральной проверке НДС-декларации)¹⁴.

Именно поэтому так важно правильно установить день представления отчетности. В зависимости от того, каким образом она была сдана, этот день определяется по-разному¹⁵.

| Способ сдачи отчетности | Что считается днем представления отчетности |
|---|---|
| Доставлена в ИФНС лично или через представителя | Дата фактической сдачи. Кстати, проследите, чтобы на титульном листе вашего экземпляра декларации инспектор проставил отметку о принятии и дату получения ¹⁶ . Также будет нелишним, если тот, кто будет ставить отметку, распишется и укажет свои фамилию и инициалы |
| Отправлена по почте ценным письмом с описью вложения и уведомлением о вручении | Дата получения письма инспекцией. Именно от этой даты налоговики будут считать 3-месячный срок ¹⁷ , а не от даты отправки письма, как предписывает НК РФ ¹⁸ . ФНС аргументирует это тем, что до получения отчетности инспекция не может начать ее проверку ¹⁹ |
| Узнать дату вручения почтового отправления адресату можно с помощью сервиса «Отследить» на главной странице сайта Почты России www.pochta.ru | |
| Передана по телекоммуникационным каналам связи | Дата отправки отчетности, зафиксированная спецоператором связи в квитанции о приеме ²⁰ |

Датой окончания камеральной проверки является²¹:

«или» последний день 3-месячного срока, отведенного на ее проведение;

«или» дата, указанная в акте проверки, если проверка завершилась досрочно.

Правда, если в ходе камералки никаких нарушений выявлено не будет, то не будет и акта²². А сообщать вам о досрочном завершении проверки налоговики не обязаны.

Учтите, что если до завершения камеральной проверки декларации (расчета) вы подадите уточненку, то с даты ее представления начинается новая проверка, то есть 3-месячный срок надо отсчитывать заново. А камеральная проверка предыдущей декларации прекращается²³.

бухгалтеру на заметку Если после сдачи отчетности вы обнаружили там ошибки, не влияющие на исчисление налога, либо какие-нибудь опечатки, например в названии фирмы или в коде ОКВЭД, то подать уточненку вы можете, но не обязаны²⁴.

2. Выездная проверка

Как следует из названия, выездная проверка (ВНП) проводится непосредственно в помещении организации (предпринимателя, если оно у него есть). Если же вы не можете предоставить помещение, где будут сидеть проверяющие (допустим, в офисе нет свободных комнат, у предпринимателя нет офиса), то налоговики без проблем проведут выездную проверку и у себя в инспекции¹.

Проверка в ИФНС или у себя: где лучше

Бывает, что инспектор сам предлагает вам выбрать место проведения проверки — у вас в офисе или в ИФНС. Здесь надо учитывать плюсы и минусы каждого варианта.

ВАРИАНТ 1. Проверка в ИФНС. Если вам есть что скрывать от глаз налоговиков, тогда лучше, чтобы проверка проходила в инспекции. Но в этом случае вам придется все необходимые для проверки документы привозить в ИФНС. И если документов много, то это может быть не очень удобно для вас. Ведь сначала налоговики могут запросить копии документов, а потом и подлинники для сверки. Причем смотреть подлинники инспекторы будут в присутствии вашего главного бухгалтера (бухгалтера, который в курсе проверяемых вопросов) и оставлять у себя в ИФНС их не будут, а вернут их вам обратно². И запрашивать так документы могут много раз. К тому же вы будете подчинены графику работы инспекции.

Но хотим обратить внимание на такой момент. Тот факт, что выездная проверка проводится в инспекции, никоим образом не помешает проверяющим посетить вашу компанию, если им понадобится что-то проверить на месте, допустим, произвести инвентаризацию имущества или осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, которые вы

используете для извлечения дохода³. Все это они вправе делать в рамках выездной проверки (подробнее об этом читайте на с. 48—52).

ВАРИАНТ 2. Проверка у вас в компании. В этом случае инспекторы придут к вам и будут проверять подлинники всех документов, находясь в том помещении, которое вы им выделите⁴. Но при этом они могут осматривать и другие ваши помещения⁵. Причем инспекторы также могут запросить у вас и копии документов, чтобы забрать их с собой.

Но здесь есть свои положительные моменты: вы можете «подчинить» проверяющих своему графику работы (с 8.00 до 17.00, с 10.00 до 19.00 и т. п.) и вам не придется ездить в ИФНС с первичными документами по первому вызову.

Какие налоги могут проверить

В рамках одной проверки налоговики могут проверить любые налоги, которые вы уплачиваете, — один или несколько⁶. Обычно они проводят комплексные проверки — по всем уплачиваемым организацией или предпринимателем налогам. Так им рекомендует делать ФНС. Забегая немного вперед, скажем, что в этом случае в решении о проведении у вас проверки будет такая формулировка: «по всем налогам и сборам»⁷.

А вот тематические проверки, которые проводятся по отдельным налогам (только по НДС или только по налогу на прибыль и т. д.), случаются реже. Это невыгодно самим инспекторам, поскольку они ограничены в периодичности проведения выездных проверок у налогоплательщика.

Сколько выездных проверок могут провести

Кодекс ограничивает жесткими рамками количество выездных проверок. Так, у налогоплательщика инспекторы могут провести⁸:

- только одну выездную проверку по одному налогу за один и тот же период;
- две выездные проверки по разным налогам в течение 1 календарного года.

например

Проверив в течение 1 календарного года сначала налог на прибыль, а потом НДС, ИФНС лишит себя возможности проводить в этом же году проверки по другим налогам.

Но если у организации есть филиалы и представительства, то в отношении них инспекторы проводят самостоятельные выездные проверки⁹. То есть у организации, имеющей филиалы и представительства, количество выездных проверок в год может быть больше двух¹⁰.

Кроме того, в течение календарного года у налогоплательщика в виде исключения может быть проведена и третья выездная проверка, в частности, если:

- это повторная выездная проверка, но она проводится по особым основаниям¹¹, подробнее об этом читайте на с. 82;
- инспекция выпросила себе право на лишнюю проверку «сверху» (у ФНС)¹². Но на это у нее должны быть очень веские причины. На практике это случается редко.

За какой период могут проверить

Выездная проверка может быть проведена за период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки¹³.

например

Если решение вынесено в 2016 г., у вас могут проверить 2013—2015 гг. Конкретный срок в пределах этого периода указывается в решении о проведении проверки.

В принципе, проверить могут и текущий год, в котором вынесено решение. Вот только это, во-первых, нерационально, по-

сколько текущий год можно проверить сначала на камеральной проверке, а потом и на выездной в течение 3 последующих лет. А во-вторых, нецелесообразно, так как до конца текущего года нельзя будет определить окончательную налоговую базу по налогам, у которых налоговый период составляет календарный год (в частности, по налогу на прибыль, налогу на имущество, налогу при УСН). А значит, даже если и будут выявлены нарушения, организацию нельзя будет оштрафовать по статье 122 НК, поскольку штраф установлен за неуплату **налога** (а не авансовых платежей по нему)¹⁴.

Пожалуй, единственный налог (с периодом календарный год), который инспекции имеет смысл проверять в текущем году, это НДФЛ. Ведь, как указал ВАС, по результатам выездной проверки по НДФЛ, охватывающей только несколько месяцев календарного года, не окончившегося к моменту завершения проверки, ИФНС вправе доначислить организации налог, а также пени и штрафы. А все потому, что обязанности налогового агента в части сроков удержания и перечисления в бюджет НДФЛ не связаны с окончанием налогового периода (календарного года)¹⁵.

А в общем случае инспекция назначает выездную проверку не раньше наступления сроков представления деклараций за последний налоговый период по всем налогам, по которым она хочет провести проверку. Причем период, за который проводится проверка, обычно состоит из целого числа налоговых периодов по всем налогам, сборам, по которым назначена проверка¹⁶. И это логично. Ведь если инспекция будет проводить проверку за «незакрытый» период, тогда она ничего не сможет выявить.

бухгалтеру на заметку

Если налоговики в ходе выездной проверки выявят какие-либо ошибки более ранних периодов (например, проверяя 2013—2015 гг., обнаружат, что до сих пор не списана кредиторская задолженность, срок исковой давности по которой истек в 2011 г.), то доначисление налогов за периоды, выходящие за рамки проверки, будет незаконно. И его можно будет оспорить.

А вот представление по требованию налоговиков уточненки за период, в котором была допущена ошибка, приведет к тому, что у налоговиков появится право проверить период, выходящий за рамки 3 лет, предшествующих текущему году¹⁷.

Вручение решения о проверке

Выездная проверка начнется с того дня, который указан в решении о ее назначении. С этой даты будет отсчитываться общий срок, отведенный на проверку¹⁸.

Поскольку в рамках проведения выездной проверки у налоговиков очень много полномочий, а по ее результатам организации или предпринимателю могут доначислить налоги, штрафы и пени, решение о назначении проверки надо внимательно изучить. Ведь если в нем есть существенные ошибки, вы имеете право просто не пустить проверяющих к себе. На что следует обратить внимание, вы сейчас и узнаете.

Какая ИФНС должна принять решение о проведении проверки

Решение о проверке конкретного налогоплательщика принимает¹⁹:

<если> будут проверять предпринимателя — ИФНС по его месту жительства;

<если> будут проверять саму организацию — ИФНС по ее месту нахождения (где фирма состоит на учете). Причем эта инспекция будет проверять и все обособленные подразделения (при их наличии). А вот ИФНС по месту нахождения ОП, не являющегося филиалом или представительством (то есть сведения о нем не содержатся в уставе организации), не имеет права проверять это ОП ни по каким налогам, поскольку по НК у нее нет таких полномочий²⁰;

<если> будет проводиться самостоятельная проверка филиала или представительства организации — ИФНС по его месту нахождения. Но проверять она может только правильность исчисления и своевременность уплаты региональных налогов (на имущество, транспортного налога) и местных (земельного налога)²¹. А вот проконтролировать правильность исчисления и уплаты федеральных налогов (налога на прибыль, НДС, НДФЛ) инспек-

ция не может²². Это вправе делать только ИФНС по месту нахождения организации;

<если> будут проверять организацию, которая является крупнейшим налогоплательщиком, — ИФНС, в которой она состоит на учете в качестве крупнейшего.

бухгалтеру на заметку

..... Бывают случаи, когда из-за смены адреса организация или ИП меняют и налоговую «прописку». Здесь важно учесть некоторые моменты. Если ИФНС, в которой вы раньше состояли на учете, назначила у вас выездную проверку до той даты, когда были внесены изменения в ЕГРЮЛ или в ЕГРИП в связи с изменением адреса, то она вправе проводить у вас проверку. Пусть даже это случилось и за день до внесения изменений²³. Оспаривать в суде такое решение как незаконное (а соответственно, и доначисления по такой проверке) нет смысла, суды вас не поддержат²⁴.

При этом, по мнению ФНС, прежняя инспекция вправе назначить выездную проверку и в день снятия с учета организации или ИП²⁵. А вот суды считают, что если старая ИФНС вынесла решение о проверке в тот же день, когда в ЕГРЮЛ (ЕГРИП) был указан новый адрес (и позже), то это незаконно. Ведь дата внесения записи об изменении адреса организации в ЕГРЮЛ (места жительства ИП в ЕГРИП) одновременно является и днем снятия организации (предпринимателя) с учета в старой ИФНС, и днем постановки на учет в новой ИФНС²⁶.

Что нужно проверить в решении

Решение о проведении проверки инспекция выносит по утвержденной ФНС форме²⁷. Для вас главное — проверить, чтобы в нем было указано²⁸:

- полное и сокращенное наименование вашей организации (филиала или представительства)/ф. и. о. предпринимателя;
- какие именно налоги собираются проверять — все или какой-то конкретный налог. Если ИФНС намерена провести комплексную проверку, в решении будет формулировка «по всем налогам и сборам»²⁹. Имейте в виду, что в этом случае отсутствие указания на конкретные налоги вовсе не повод оспаривать правомерность проведения проверки. И суды с этим согласны³⁰.

В то же время формулировка «отдельные вопросы исполнения законодательства о налогах и сборах» в решении недопустима³¹;

бухгалтеру на заметку

Инспекторы не могут доначислить организации (ИП) по итогам проверки не названные в решении налоги. Допустим, если в решении сказано, что проверяется правильность исчисления и уплаты налога на прибыль и НДС, а налоговики «мигомходом» обнаружили нарушения по налогу на имущество, то доначислить его они не смогут³².

Но здесь есть одно исключение, касающееся упрощенцев. Если организация (ИП) применяет УСН и выставляет своим покупателям счета-фактуры с НДС, а налог в бюджет не перечисляет и налоговики при проверке это обнаружили, то они вправе доначислить НДС, несмотря на то что этот налог не поименован в решении. Как указывают суды, в такой ситуации НДС в принципе не может фигурировать в решении о проведении проверки, поскольку упрощенцы плательщиками НДС не являются³³. А раз упрощенец нарушил прямые нормы НК, не перечислив НДС в бюджет³⁴, то доначисление ему этого налога не приводит к принятию незаконного решения по результатам проверки³⁵. Кстати, при проведении выездных проверок у упрощенцев ФНС рекомендует инспекциям в качестве предмета проверки указывать в решении формулировку «по всем налогам и сборам»³⁶.

- за какой период будет проверка. Главное, чтобы глубина проверки не превышала 3 года, предшествующие году вынесения решения о назначении проверки³⁷. Если же это ограничение не будет учтено, то суд признает незаконным или само решение, или доначисления за незаконно проверенный год³⁸.

бухгалтеру на заметку

Имейте в виду, если вы сменили налоговую «прописку», то новая ИФНС вправе проверять и те налоговые периоды, когда вы состояли на учете в ИФНС по прежнему месту нахождения.

Еще один момент, на который стоит обратить внимание. Если вам в текущем году вручили решение о проведении проверки, вынесенное в прошлом году с указанием 3-летнего периода, предшествующего году вынесения решения, это законно.

например

Решение о проведении проверки организации вынесено 30.12.2015. В нем указано, что проводится проверка по всем налогам и сборам за период 2012—2014 гг. Вручено это решение руководителю может быть и после новогодних праздников, например 11.01.2016.

В этом случае оспаривать решение на том основании, что налоговики нарушили глубину проверки и проверяемый период должен быть уменьшен на год (в нашем примере — 2012 г.), нет смысла. Ведь формально требования НК соблюдены — в решении указаны 3 года, предшествующие **именно году принятия решения** о проверке³⁹. И раз оно принято в 2015 г., то налоговики вправе проверять 2012, 2013 и 2014 гг. А год получения этого решения организацией (предпринимателем) никакого значения не имеет. К тому же НК не предусмотрена корректировка периодов, которые могут быть проверены в ходе выездной проверки, если решение о проведении проверки получено налогоплательщиком (вручено ему) не в том году, в котором оно вынесено⁴⁰;

- должности, фамилии и инициалы инспекторов, которым поручена проверка. Только этих людей вы можете пустить на свою территорию и показывать им свои документы. Кстати, если к участию в проверке будут привлекаться сотрудники полиции, то в решении должны быть указаны и их должности и ф. и. о.⁴¹

бухгалтеру на заметку

Налоговики привлекают полицейских к выездным проверкам в трех случаях⁴²:

- при обнаружении признаков необоснованного возмещения или предъявления к возмещению НДС либо акциза;
- при выявлении признаков возможного совершения налоговых преступлений⁴³. В частности, если после получения решения о назначении проверки организация (ИП) уклоняется от ее проведения, меняет место нахождения, учредителей, руководителей, распродает активы. Или же если в ходе проведения предпроверочного анализа (на основании банковских выписок по счетам, внутренних баз данных ИФНС) либо уже при выездной проверке инспекторы установили, что организация (ИП) приобретала и продавала товары (работы, услуги) через так называемые фирмы-однодневки;
- когда проверяемая организация совершает действия, направленные на преднамеренное или фиктивное банкротство.

Но если инспекторы привлекают полицейских для участия только в некоторых контрольных мероприятиях (для выемки документов, открытия сейфов, дверей в помещения и т. п.) или для сопровождения на территорию налогоплательщика для обеспечения своей безопасности (если они предполагают наличие угрозы их жизни и здоровью), тогда полицейские в решении о проверке фигурировать не будут⁴⁴.

Решение должно быть подписано начальником инспекции или его заместителем. С прошлого года действуют новые бланки решений, на которых печать ИФНС не ставится⁴⁵. Так что решение без печати вполне законно⁴⁶.

Заметим, что в бланке решения есть и иные реквизиты налогоплательщика, не упомянутые в НК, такие как ИНН и КПП, а также указание на то, кто из инспекторов является руководителем проверяющей группы (бригады). Но это информация, так сказать, справочная. И если ее не будет в решении, то оно не превращается в незаконное.

Могут ли налоговики изменить принятое решение

В общем случае после того, как решение о проведении проверки принято, вносить в него изменения/дополнения в части проверяемых налогов и (или) периодов нельзя⁴⁷.

Единственное основание для внесения изменений в решение — изменение состава проверяющих или назначение нового руководителя проверяющей бригады. Как правило, это вызвано объективными причинами, как то: длительная болезнь инспектора, увольнение или перевод в другой отдел, на другую должность, необходимость привлечения к проверке сотрудников полиции⁴⁸.

Если после вынесения решения о проверке или во время ее проведения вы меняете адрес и встаете на учет в другой ИФНС, то в состав проверяющей группы (бригады) обязательно будут включены сотрудники новой инспекции⁴⁹.

Решение о внесении изменений — это отдельный документ, составляемый по рекомендуемой ФНС форме⁵⁰. Его принимает

и подписывает руководитель (заместитель руководителя) той же инспекции, которая принимала решение о назначении проверки. С этим решением, так же как и с решением о проведении проверки, налоговики должны вас ознакомить.

Как организация/ИП узнает о начале проверки

В НК не сказано, что инспекция должна заблаговременно предупреждать вас о предстоящей выездной проверке⁵¹. Хотя обычно они это делают в своих же интересах, дабы избежать неприятных сюрпризов вроде отпуска главбуха компании или отъезда предпринимателя. Ведь, как мы уже говорили, срок на проведение проверки считается с даты вынесения решения⁵².

бухгалтеру на заметку

Просить налоговиков перенести проверку на удобный для вас период из-за того, что сейчас у вас нет времени уделять им должное внимание, к примеру если бухгалтерия готовит годовую отчетность, не имеет смысла. Навстречу вам в ИФНС не пойдут. И терять время на оспаривание этого в суде бесполезно, он будет на стороне налоговиков⁵³.

С решением о проведении выездной проверки (о внесении изменений в него) налоговики обязаны вас ознакомить. О том, как они должны это делать, в НК не сказано. ФНС разрешает использовать различные способы⁵⁴.

СПОСОБ 1. Проверяющие приедут к вам сами и тут же предъявят решение о проведении проверки вместе со своими служебными удостоверениями. В решении руководитель организации (ее представитель по доверенности⁵⁵) или ИП должен расписаться.

СПОСОБ 2. Руководителя организации/ИП вызовут в ИФНС и вручат ему копию решения о проведении проверки, а на своем экземпляре попросят расписаться, мол, что с решением ознакомлены⁵⁶. Для этого вам направят уведомление о вызове по утвержденной ФНС форме⁵⁷. В нем ИФНС укажет:

- цель вызова представителя организации/ИП⁵⁸;

- дату и время, когда необходимо прийти (либо период времени и приемные часы);

- адрес ИФНС и номер кабинета, куда нужно явиться.

Это уведомление инспекция может передать вам как угодно⁵⁹:

- вручить представителю организации/ИП лично;

- направить по почте заказным письмом;

- направить в электронном виде по ТКС. В этом случае вы должны в течение 6 рабочих дней направить в ИФНС по ТКС квитанцию о приеме уведомления⁶⁰. Если вы этого не сделаете, инспекция может заблокировать ваши банковские счета⁶¹.

Вместо руководителя организации в назначенное время в ИФНС может прийти и представитель организации по доверенности⁶².

бухгалтеру на заметку

Если же вы проигнорируете вызов в инспекцию, то с подачи налоговиков суд может оштрафовать руководителя организации (предпринимателя) на 2000—4000 руб.⁶³ А для ознакомления вас с решением о проведении проверки налоговики воспользуются способом 1 или 3.

СПОСОБ 3. Копию решения направят по почте заказным письмом по адресу места нахождения организации (месту жительства предпринимателя), указанному в ЕГРЮЛ (ЕГРИП)⁶⁴.

ВЫВОД

Если к вам пришли инспекторы, предъявили служебные удостоверения и решение о назначении проверки, вы все проверили и убедились, что решение составлено правильно и пришли именно те инспекторы, которые указаны в решении, не пускать их к себе неразумно. Ведь последствия такого шага для вас будут очень неприятные, поскольку:

- налоговики могут составить акт о воспрепятствовании их доступу на вашу территорию. И на основании этого акта определить расчетным путем налоги, которые вы должны заплатить. При этом инспекторы могут использовать имеющиеся у них данные не только по вашей организации, но и по аналогичным налогоплательщикам⁶⁵;

- за неправомерный отказ пустить проверяющих грозит штраф⁶⁶:

- организации — в размере от 5000 до 10 000 руб.;

- руководителю (предпринимателю) — в размере от 2000 до 4000 руб.;

- отказ допустить инспекторов к себе может рассматриваться как основание для выемки документов⁶⁷ (подробнее о выемке документов — см. с. 55).

Срок проверки, продление, приостановление

После того как получено решение о проведении проверки, любой бухгалтер организации или ИП задается вопросом: «Сколько же она продлится?». Вот об этом сейчас и пойдет речь.

На всё свои сроки

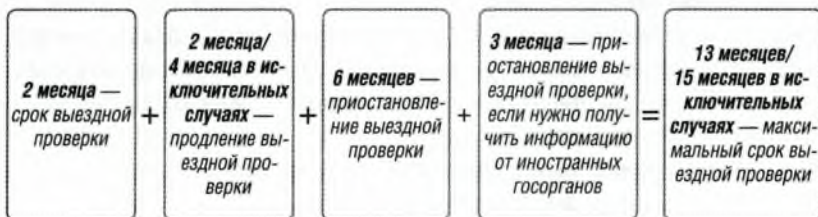
Срок, в течение которого налоговики могут проводить у вас выездную проверку, — 2 месяца. Он отсчитывается, как мы уже говорили, со дня вынесения решения о ее проведении⁶⁸.

например

Решение о проведении проверки вынесено 18 января 2016 г. Следовательно, последним днем проверки будет 18 марта 2016 г.⁶⁹ Этот срок не зависит от времени нахождения инспекторов на территории организации или предпринимателя.

Если налоговики проводят самостоятельную проверку филиала или представительства компании, тогда срок проверки короче — 1 месяц⁷⁰.

Но проверка может быть приостановлена или продлена. И на это тоже есть свои сроки. Максимальный срок выездной проверки может быть таким⁷¹.



Итак, в большинстве случаев выездная проверка может продолжаться максимум 1 год: 2 месяца на проверку + 4 месяца

на продление + 6 месяцев на приостановление. И по идее, дольше проверка продолжаться не должна. «А что это за исключительные случаи и когда нужны дополнительные 3 месяца для получения информации от зарубежных госорганов?», — спросите вы. О них, а также о том, когда вам, собственно, могут проверку продлить, а когда приостановить, теперь и расскажем.

Продление проверки

Безусловно, инициатива о продлении проверки будет исходить от вашей ИФНС. Как правило, это происходит, когда инспекторы понимают, что обычных 2 месяцев на проверку не хватает. И им просто необходимо еще время для контрольных мероприятий на вашей территории. Только вот принимать решение о продлении проверки проверяющая инспекция не вправе. Это прерогатива вышестоящего органа. Для этого ваша инспекция должна направить в УФНС мотивированный запрос⁷². И если наверху сочтут нужным, руководитель (заместитель руководителя) регионального УФНС примет решение о продлении проверки⁷³. С этим решением (собственно, так же как и с решением о проведении самой проверки) вас тоже должны ознакомить.

Совсем необязательно, что налоговики продлят проверку сразу на максимальный срок. Они могут делать это неоднократно, но главное — они должны уложиться в отведенный общий срок⁷⁴. При этом ФНС в целях упрощения контроля за подсчетом предельного срока продолжительности проверки рекомендует продлевать ее на срок, исчисляемый в целых месяцах (от 1 до 4)⁷⁵.

например

Налоговики могут продлить проверку сначала на 1 месяц, затем еще на 1 месяц. Но в целом срок проверки с учетом продления не может быть больше 4 месяцев.

А если случай исключительный, тогда проверку могут продлить еще на 2 месяца. Но в совокупности срок проверки с учетом продления не может быть больше 6 месяцев.

Но если УФНС все-таки продлевает проверку на неполный месяц, тогда, как указывает ФНС, предельный срок проверки по-

считают в календарных днях исходя из того, что в среднем месяц состоит из 30 календарных дней⁷⁶.

Перечень оснований для увеличения срока проверки открыт⁷⁷.

Когда проверку могут продлить до 4 месяцев

Налоговики могут это сделать, в частности, если⁷⁸:

<или> вы несвоевременно представили истребованные для проверки документы (подробнее об истребовании документов написано на с. 33);

<или> у вашей организации есть обособленные подразделения. В частности, до 4 месяцев могут увеличить проверку, когда у вас больше четырех ОП. Или когда ОП меньше четырех, но одновременно либо по отдельности выполняются такие условия:

- доля уплачиваемых по ним налогов составляет 50% и более суммы налогов по организации в целом;
- доля имущества на балансе этих ОП составляет 50% и более общей стоимости имущества организации;

<или> инспекторы получили от правоохранительных органов информацию о наличии у вас нарушений налогового законодательства, которая требует дополнительной проверки;

<или> на территории вашей организации (проверяемого предпринимателя) возникли форс-мажорные обстоятельства — произошла авария, пожар, затопление и т. п.;

<или> ваша организация отнесена к категории крупнейших налогоплательщиков;

<или> имеются иные обстоятельства, к примеру:

- большой объем проверяемых и анализируемых документов;
- большое количество проверяемых налогов;
- ведение организацией нескольких видов деятельности;
- разветвленность организационной структуры проверяемой организации, сложность технологических процессов и т. д.

На практике проверку продлевают еще и в том случае, когда невозможно вручить уже вынесенное решение о проведении проверки должностным лицам проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю (то есть их просто не могут найти). Вот тогда инспекторы отправляют решение о проведении

проверки по всем адресам, которыми они располагают, а также по домашним адресам должностных лиц. Если же поиски не увенчались успехом, тогда продление нужно ИФНС для сбора информации, на основании которой проверяющие смогут начислить налоги расчетным путем⁷⁹.

Когда проверку могут продлить до 6 месяцев

ФНС указывает только на один исключительный случай для 6-месячного продления проверки — у проверяемой организации имеется 10 и более обособленных подразделений⁸⁰.

Однако это вовсе не означает, что в других ситуациях налоговики, если уж им очень захочется, не смогут продлить проверку до 6 месяцев.

Дело в том, что еще в 2010 г. Конституционный суд указал, что понятие «исключительный случай» является оценочным и наполняется содержанием в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом толкования этих законодательных терминов в правоприменительной практике⁸¹. А ВАС, в свою очередь, указал, что с учетом конкретных обстоятельств любое из вышеназванных оснований или их совокупность может стать причиной продления проверки до 6 месяцев. Кроме того, ВАС обратил внимание еще на такой момент. НК, предусматривая возможность продлить срок проверки, одновременно возлагает на инспекторов и обязанность обосновать причины продления. И если налогоплательщик с указанным в решении обоснованием не согласен, он может обжаловать это решение в суде⁸².

Когда суды признают правомерным продление проверки до 6 месяцев, а когда нет

Признать недействительным решение о продлении проверки удается нечасто. А все потому, что:

- во-первых, нет исчерпывающего перечня оснований для увеличения срока проверки;
- во-вторых, те оценочные критерии, которые ФНС использует для определения оснований для продления проверки, слишком нечеткие (размытые). Вот как, скажите, понимать, при каком

объеме проверяемых документов или количестве проверяемых налогов инспекция должна уложиться в стандартный 2-месячный срок проверки, когда она может увеличить проверку на 2 месяца, а когда вообще на 4?

Это, в свою очередь, приводит к тому, что суды тоже по-разному оценивают, когда проверку можно продлить до 6 месяцев, а когда нет.

Так, один суд решил, что проверка была продлена до полугодия правомерно, поскольку инспекторам пришлось⁸³:

- проверять большой объем документов из-за того, что у организации имелось 22 расчетных счета в банках, она являлась участником 16 организаций. Но при этом у нее был только один филиал;

- проводить большое количество контрольных мероприятий — встречных проверок (было направлено 25 запросов контрагентам организации), экспертиз, допросов, запросов об оказании содействия в розыске физических лиц в полицию и пр.

По мнению суда, все это в совокупности требовало значительных временных затрат работников налогового органа и проверку компании меньше чем за 6 месяцев они провести просто не могли. К тому же организация не смогла объяснить, как ее права были нарушены из-за продления проверки⁸⁴.

Другой суд тоже считал продление проверки до 6 месяцев правомерным, так как организация обладала статусом крупнейшего налогоплательщика, имела более 90 обособленных подразделений, к тому же еще не представила по требованию ИФНС документы для проверки и неоднократно просила инспекцию продлить срок их представления⁸⁵.

А вот в одном из рассматриваемых судом дел⁸⁶:

- во время проверки инспекция направила более 1000 поручений об истребовании документов у контрагентов проверяемой организации и получила ответы от менее половины из них. А от остальных же контрагентов ответы так и не были получены;

- инспекторы вызвали на допрос 132 работника организации, которые из-за приостановки деятельности компании или были уволены, или находились в административных отпусках. В связи с этим их допрос на рабочем месте был затруднен;

• для консультирования по вопросам квалификации строительно-монтажных работ ИФНС была вынуждена привлечь специалиста, но он указал срок оказания услуг, который находился за пределами 2-месячного срока продления проверки;

• еще велись опросы должностных и материально-ответственных лиц покупателей организации.

Но суд признал неправомерным продление срока проверки до 6 месяцев, несмотря на все эти обстоятельства, посчитав, что они не являются исключительными. Ведь инспекция не смогла доказать невозможность проведения всех этих мероприятий ранее, с учетом того что проверка уже была продлена до 4 месяцев⁸⁷.

бухгалтеру на заметку

При самостоятельной проверке филиала или представительства фирмы продлить срок проверки налоговики не могут⁸⁸. А вот приостановить проверку — запросто.

вывод

Если ваша организация не относится к крупнейшим налогоплательщикам и вы не прячетесь от налоговиков, то, скорее всего, проверку вашей организации продлевать не будут.

Но если проверку вам все-таки продлили, а вы считаете это незаконным, тогда вы можете попробовать оспорить или решение о продлении проверки, или уже итоговое решение по результатам проверки. Разумеется, на время оспаривания решения проверку вам не приостановят (она будет идти до ее окончания). Но если суд с вами согласится, то все доказательства, полученные налоговиками за пределами 2-месячного срока проверки (в частности, проведенные допросы свидетелей), сочтет ненадлежащими и отменит основанные на них доначисления.

Приостановление проверки

Приостановление проверки означает, что срок выездной проверки прекращает течь. То есть периоды приостановления проверки в ее общий срок не засчитываются⁸⁹.

например

Решение о проведении проверки вынесено 18 января 2016 г. Если предположить, что она будет длиться обычные

2 месяца, тогда последним днем проверки будет 18 марта 2016 г. Но если налоговики примут решение о приостановлении проверки на 1 месяц, тогда последним днем проверки будет уже 18 апреля 2016 г.

Причем в период проведения проверки налоговики могут ее приостанавливать несколько раз. Однако максимальный срок приостановления не должен превышать⁹⁰:

«или» 6 месяцев;

«или» 9 месяцев, если была запрошена информация от иностранных госорганов и она не была получена в течение 6 месяцев.

Приостановление и возобновление проверки оформляются отдельными решениями. И подписывает их руководитель (заместитель) ИФНС, которая проводит проверку⁹¹.

Перечень оснований для приостановления проверки, в отличие от продления, достаточно четкий и прямо поименован в НК. К тому же этот перечень еще и закрытый. Итак, приостановить проверку налоговики могут только в четырех случаях⁹².

СЛУЧАЙ 1. Для истребования документов и информации у контрагентов проверяемой организации (предпринимателя), а также у иных лиц, располагающих сведениями о ее (его) деятельности. Проще говоря, для проведения встречной проверки (подробнее об этом написано в главе «Встречная проверка» на с. 98). Этот случай самый распространенный для приостановления проверки.

Здесь действует четкое правило: приостанавливать проверку для истребования документов у одного контрагента проверяемой организации (предпринимателя) инспекция может только один раз (проще говоря, один контрагент — одна «приостановка», два контрагента — две «приостановки» и т. д.)⁹³.

например

Если проверка была приостановлена для истребования документов у контрагента А, то приостановить проверку еще раз для получения документов от него же инспекторы не имеют права.

Они могут приостановить проверку только для получения документов от контрагента Б.

СЛУЧАЙ 2. Для проведения экспертизы.

например

Инспекция может привлечь эксперта для оценки рыночной стоимости имущества организации или же для проведения почерковедческой экспертизы.

СЛУЧАЙ 3. Для перевода на русский язык документов, которые организация (предприниматель) представила на иностранном языке.

В случаях 2 и 3 приостанавливать проверку налоговики могут столько раз, сколько им будет угодно.

например

ИФНС приостановила проверку для проведения почерковедческой экспертизы по документам контрагента проверяемой компании. А уже после возобновления проверки инспекторам понадобилось провести еще одну экспертизу по другим документам того же контрагента. ИФНС вправе еще раз приостановить проверку.

СЛУЧАЙ 4. Для получения информации от иностранных госорганов. В основном это касается организаций, которые ведут внешнеэкономическую деятельность. Так вот, если налоговики запросили сведения о ней у зарубежных коллег, но не получили их в течение 6 месяцев, на которые была приостановлена проверка, тогда общий срок проверки может увеличиться еще на 3 месяца.

Период приостановления

По мнению ФНС, проверяющие могут приостанавливать проверку на любой необходимый им срок. И считают этот срок в календарных днях исходя из того, что в месяце в среднем 30 дней. Но главное, чтобы не был превышен предельный срок приостановления⁹⁴.

например

Проверка может быть приостановлена сначала на 15 дней, потом на 20 дней, затем на месяц и еще на 2. В целом проверка приостановлена на 4 месяца и 5 дней, что не более 6 месяцев.

бухгалтеру на заметку

Решение о возобновлении проверки ИФНС должна принять сразу после того, как были исчерпаны основания для ее приостановки. В частности, когда получены запрошенные документы, заключение эксперта или же истекает общий срок для приостановления⁹⁵.

Что налоговикам нельзя делать во время приостановления проверки

На период с даты решения о приостановлении проверки и до даты вынесения решения о ее возобновлении права налоговиков сильно ограничены. В этот период инспекторы⁹⁶:

- должны прекратить все проверочные мероприятия на вашей территории. В частности, налоговики не могут:

- приходить к вам в офис, в производственный цех, на склад и т. д.;

- проверять подлинники документов на вашей территории (в помещении);

- проводить выемку документов и предметов;

- проводить осмотр;

- должны вернуть организации (предпринимателю) все истребованные ранее подлинники, кроме тех, которые они изъяли при выемке (подробнее об этом рассказано в главе «Иные проверочные мероприятия» на с. 55);

- должны прекратить истребовать у вас документы.

например

По решению ИФНС от 18.01.2016 проверка была приостановлена, а по решению от 18.02.2016 — возобновлена. Инспекция не вправе выставлять требование об истребовании документов в период с 18 января по 17 февраля. Если же она это сделает, то требование будет незаконным и вы вправе его не исполнять. При этом вам лучше письменно сообщить ИФНС, почему вы не представляете документы.

Если же проверяющие запросили у вас документы до приостановления проверки, а крайний срок их представления приходится на период, когда проверка уже приостановлена, то для избежания штрафа документы лучше представить⁹⁷.

Штраф за непредставление документов можно попытаться оспорить, если вы в один день получили и решение о приостановлении проверки, и требование о представлении документов (в том числе из-за работы почты). Один из судов решил, что в этом случае налоговики фактически истребовали документы уже в период приостановления проверки. А это, разумеется, незаконно⁹⁸.

А вот требование, составленное в день возобновления проверки, надо исполнять обязательно. Иначе штрафа не избежать⁹⁹.

Что налоговикам можно делать во время приостановления проверки

Инспекторы вправе, в частности:

- изучать копии документов, которые вы представили им еще до приостановления проверки;
- проводить контрольные мероприятия, не связанные с истребованием у вас документов. К примеру, они могут проводить допросы свидетелей¹⁰⁰ (подробнее об этом написано в главе «Иные проверочные мероприятия» на с. 52).

Вывод

То обстоятельство, что ИФНС затягивает сроки проверки, не всегда плохо. Если вы будете оспаривать доначисления по результатам проверки, но вам не удастся отстоять все суммы полностью, вы все равно можете оказаться в плюсе. Ведь срок давности привлечения к ответственности — 3 года со следующего дня после окончания налогового периода, в котором возникла недоимка¹⁰¹. И чем позже налоговики вынесут решение по итогам проверки, тем больше вероятность того, что истекнут сроки давности по штрафам.

Справка о проведенной проверке = окончание проверки

О том, что проверка у вас закончилась, вы узнаете из справки о проведенной проверке¹⁰². Ее составляют в последний день выездной проверки¹⁰³. Обычно это делает руководитель проверяющей группы. В нее из решения он переносит сведения о пред-

мете проверки (какие налоги проверялись и за какой период), а также указывает срок ее проведения. Причем сроки приостановления и продления проверки в справке оговариваются отдельно. Подписывает справку только руководитель группы¹⁰⁴.

Как правило, в последний день проверки справку вручают руководителю организации/ИП или его уполномоченному лицу¹⁰⁵. В ней руководитель организации (ее представитель по доверенности¹⁰⁶) или ИП должен расписаться. Но может быть и так, что проверяющие уже не находятся на вашей территории. Тогда они могут вызвать руководителя организации/ИП к себе в ИФНС и там вручат ему справку и тоже попросят расписаться в ее получении на своем экземпляре¹⁰⁷. Для этого вам направят уведомление о вызове по утвержденной ФНС форме¹⁰⁸ (подробнее о том, что в нем указывается и как вы его получите, можно узнать в разделе «Вручение решения и вступление его в силу» на с. 75).

Если же организация/ИП проигнорирует вызов в инспекцию или же изначально уклоняется от получения справки, тогда ее направят по почте заказным письмом по адресу места нахождения организации (месту жительства предпринимателя), указанному в ЕГРЮЛ (ЕГРИП)¹⁰⁹. В этом случае датой получения справки будет считается дата, указанная на оттиске календарного штампа почтового уведомления о вручении вам письма¹¹⁰.

Поскольку дата составления справки — это дата окончания выездной проверки¹¹¹, то¹¹²:

- после ее составления проверяющие уже не имеют права находиться на вашей территории, истребовать документы, а также проводить иные мероприятия налогового контроля;
- дальнейшее исчисление сроков оформления результатов налоговой проверки считается с даты составления справки, а не ее вручения. Так что уклоняться от получения справки бессмысленно, это не изменит срок проверки.

Даже если справка составлена позже чем через 2 месяца (4—6 месяцев с учетом продлений и приостановлений), то само по себе это процедурное нарушение не ведет к отмене решения по результатам проверки¹¹³ (подробнее об отмене решения по проверке написано в главе «Обжалование решения по проверке» на с. 76).

3. Истребование документов

Это, пожалуй, самое распространенное мероприятие налогового контроля. Ведь основой любой проверки является анализ документов, которыми располагает проверяемый налогоплательщик. Поэтому всему, что связано с их истребованием, мы уделим особое внимание.

Когда и что могут потребовать

В ходе камеральной проверки налоговики могут истребовать документы только в ситуациях, прямо поименованных в НК РФ¹. Вот их исчерпывающий перечень.

| Ситуация | Что может потребовать ИФНС |
|--|--|
| К декларации не приложены обязательные сопутствующие документы | Документы, которые должны прилагаться к декларации ² , например, в случаях: <div>«или»</div> <div>«или»</div> <div>«или»</div> применения ставки 0% по НДС ³ ; получения аванса изготовителем товаров с длительным производственным циклом ⁴ ; учета расходов на НИОКР с применением коэффициента 1,5 ⁵ |
| В декларации заявлены налоговые льготы | Документы, подтверждающие право на эти льготы ⁶ . Например, в отношении медицинских услуг, освобожденных от НДС ⁷ , это лицензия на медицинскую деятельность и документы, подтверждающие факт оказания услуг ⁸ |

Напомним, что **налоговая льгота** — это преимущество, предоставленное отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими. Оно может заключаться, в частности, в возможности уплачивать налог в меньшем размере или не уплачивать его вовсе⁹. Таким образом, **не являются** налоговыми льготами¹⁰:

- отсутствие необходимости исчислять НДС по операциям, не признаваемым объектом налогообложения этим налогом (например, при продаже земельных участков¹¹);
- применение пониженных ставок налогов¹²

| Ситуация | Что может потребовать ИФНС |
|--|---|
| В декларации по НДС заявлена сумма налога к возмещению (заполнена строка 050 раздела 1 декларации) | Документы, подтверждающие правомерность вычетов по НДС ¹³ . Например, счета-фактуры поставщиков, первичные документы на приобретение товаров (работ, услуг) |
| <i>Если же в декларации по НДС сумма налога значится к уплате в бюджет, требовать документы, подтверждающие вычеты, инспекторы не могут</i> | |
| В декларации по НДС содержатся сведения об операциях, которые: <div style="background-color: black; color: white; padding: 2px; display: inline-block;">«или»</div> противоречат другим сведениям из этой же декларации; <div style="background-color: black; color: white; padding: 2px; display: inline-block;">«или»</div> не соответствуют сведениям об этих же операциях, содержащимся в декларации по НДС, представленной контрагентом, либо в журнале учета счетов-фактур, представленном лицом, которое обязано подавать в ИФНС такой журнал | Любые документы (в том числе счета-фактуры и первичные документы), относящиеся к операциям, в сведениях о которых выявлены противоречия или несоответствия ¹⁴ |
| По истечении 2 лет с последнего дня срока подачи декларации представлена уточненка, в которой по сравнению с ранее представленной декларацией увеличен убыток или уменьшена сумма налога, исчисленная к уплате. Например, уточненная декларация по НДС за I квартал 2014 г., в которой уменьшена сумма налога к уплате, сдана 25.04.2016 или позднее | Любые документы, подтверждающие обоснованность уменьшения суммы налога к уплате или увеличения убытка, в том числе ¹⁵ : <ul style="list-style-type: none"> ● первичные документы; ● регистры налогового учета |
| <i>Подробнее о представлении уточненных деклараций во время проверок читайте на с. 88</i> | |
| Представлена декларация по НДПИ, водному или земельному налогам | Документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты этих налогов ¹⁶ , в том числе статистическая отчетность, заполняемая в связи с использованием соответствующих природных ресурсов (например, форма № 2-ТП «Сведения об использовании воды») ¹⁷ |
| Участником договора инвестиционного товарищества представлена декларация по налогу на прибыль или НДФЛ | Документы, которые отражают ¹⁸ : <ul style="list-style-type: none"> ● период участия налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; ● приходящуюся на этого участника долю прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества |
| Участником регионального инвестиционного проекта представлена декларация, в которой заявлена налоговая льгота, предусмотренная для таких участников | Документы и сведения, подтверждающие, что показатели реализации регионального инвестиционного проекта соответствуют требованиям, установленным к таким проектам и (или) их участникам ¹⁹ |

Как видим, при камералке налогоплательщик должен по требованию инспекции представить лишь те документы, которые относятся к проверяемой декларации²⁰. То есть, к примеру, при проверке декларации по НДС за IV квартал 2015 г. ИФНС не может требовать счета-фактуры за весь 2015 г.

А вот **при выездных проверках** налоговики могут истребовать любые документы, необходимые им для ревизии²¹.

Каких-либо ограничений по количеству истребуемых документов нигде не установлено. Так, был случай, когда число запрошенных в ходе ВМП копий документов превысило 6 260 000 листов²².

Однако истребуемые документы должны непосредственно касаться проверяемых налогов и относиться к проверяемым периодам. Таким образом, при проверке правильности исчисления налога на прибыль за 2014 г. нельзя требовать документы, связанные с исчислением этого налога за 2013 г. Исключение одно — если в 2014 г. вы использовали право на перенос убытка, образовавшегося в 2013 г.

бухгалтеру на заметку

*По словам ФНС, прежде чем истребовать документы **при выездной проверке**, налоговики*

должны сначала воспользоваться своим правом на ознакомление с подлинниками документов²³, потребовав их устно либо по письменному уведомлению²⁴. А уж если налогоплательщик не обеспечит им такую возможность, то переходить к истребованию²⁵.

Но на практике одновременно с решением о проведении ВМП автоматизированная система налоговиков формирует в числе прочего и требование о представлении документов²⁶. Так что на деле ни одна выездная проверка не обходится без такого мероприятия, как истребование. Кроме того, даже если инспекторы ознакомились с оригиналами документов, это не лишает их права впоследствии истребовать в установленном порядке копии этих бумаг²⁷.

Вручение требования о представлении документов

Единственный законный способ истребования документов — это вручение налогоплательщику или его представителю соот-

ветствующего требования установленной формы²⁸, подписанного проверяющим инспектором²⁹. Заметьте, что печать ИФНС на требовании не ставится.

Вручить требование о представлении документов вам могут только тремя способами, описанными ниже. Никакие иные действия налоговиков, например отправка вам факсимильного сообщения о представлении документов или устная просьба, не порождают у вас обязанности представлять эти документы.

СПОСОБ 1. Передать требование лично из рук в руки под расписку. При выездных проверках, проходящих на вашей территории, инспекторы должны именно так вручать требование³⁰. Датой вручения требования в этом случае будет дата, указанная в отметке о его получении.

СПОСОБ 2. Направить по почте заказным письмом. Чаще всего налоговики так делают при камеральных проверках. А при ВНП они прибегают к этому способу, если не могут вручить требование лично³¹, например им не удастся застать ни руководителя компании, ни его представителя. При почтовом способе требование считается полученным на 6-й рабочий день с даты отправки письма³². И даже если на самом деле в отведенный срок требование до вас не дошло, все последующие сроки будут исчисляться с 7-го рабочего дня.

Требование по почте направляют³³:

- организациям — по тому адресу, который значится в ЕГРЮЛ. Правда, ФНС рекомендует инспекциям при проведении проверок направлять требования о представлении документов по всем известным адресам компании³⁴;

- предпринимателям, нотариусам, адвокатам, физлицам, не имеющим статуса ИП, — по адресу их места жительства (пребывания). Но эти категории налогоплательщиков могут сообщить своей ИФНС иной адрес для направления корреспонденции, подав специальное заявление³⁵.

СОВЕТ

Если ваша фирма не расположена по своему официальному месту нахождения, то лучше все-таки сделать фактический адрес юридическим или хотя бы обеспечить регулярное получение писем, поступающих по юридическому адресу. Так вы обезопасите себя от неблагоприятных последствий неполучения корреспонденции от ИФНС³⁶. А в случае

с требованием о представлении документов эти последствия действительно печальные: тут и штраф за непредставление³⁷, и право инспекторов посчитать ваши налоговые обязательства расчетным путем³⁸, и отказ в НДС-вычете...

СПОСОБ 3. Передать по ТКС через специализированного оператора. Именно так вручается требование налогоплательщикам, которые обязаны сдавать декларации в электронном виде³⁹. День получения требования в этом случае определяется по дате, указанной в квитанции о приеме требования⁴⁰. Эту квитанцию в течение 6 рабочих дней с даты отправки требования нужно отослать обратно в инспекцию⁴¹.

бухгалтеру на заметку

Если вы вовремя не отошлете ответную квитанцию, **налоговики вправе заблокировать**

ваш расчетный счет. Правда, воспользоваться этим правом они могут лишь в течение 10 рабочих дней со дня, когда истек шестидневный срок для направления квитанции⁴².

А вот если вы не должны сдавать электронные декларации, но делаете это добровольно, то заморозить банковский счет за неотправку ответной квитанции инспекторы не могут.

Хотим обратить особое внимание, что **требование о представлении документов может быть направлено только в период проведения проверки**⁴³, то есть:

- при камералке — в течение 3 месяцев со дня представления декларации или до дня составления акта проверки, смотря что случилось раньше⁴⁴;
- при ВМП — со дня вынесения решения о назначении проверки и до даты составления справки о ее окончании⁴⁵.

Документы, истребованные за пределами «проверочных» сроков, ИФНС не может учитывать при принятии итогового решения по проверке⁴⁶. При этом с вас могут еще что-то потребовать, если после проверки инспекция назначит дополнительные мероприятия налогового контроля в виде истребования документов⁴⁷ (подробнее об этом написано на с. 74).

бухгалтеру на заметку

Требование, выставленное **даже в последний день проведения ВМП**, налогоплательщик

обязан исполнить, несмотря на то что к моменту истечения срока на представление документов проверка уже завершится⁴⁸. И суды с этим согласны. Они говорят, что полученные документы налоговики могут проверить в период, отведенный им на составление акта проверки⁴⁹.

Изучаем список требуемых документов

Очевидно, что требование о представлении документов должно быть понятным, а также должно позволять идентифицировать истребуемые документы. То есть данные о них должны быть достаточно определенными⁵⁰. Но это не означает, что в требовании должны быть указаны наименования этих документов с их реквизитами. Проверяющие не должны, а порой и не могут знать точное количество выставленных или полученных вами счетов-фактур и товарных накладных, их номера и даты, а также то, в рамках каких договоров и на какие суммы они составлялись. Поэтому, как правило, налоговики указывают в требовании родовые признаки запрашиваемых документов (договоры, счета-фактуры, банковские выписки и т. д.) и конкретный период. С тем, что этого вполне достаточно, согласны и суды⁵¹. Поэтому ссылаться на неясность требования как на основание для непредставления документов бесполезно.

например

При истребовании документов в ходе камералки НДС-декларации с суммой налога к возмещению в требовании будет примерно такая формулировка: «счета-фактуры и первичные документы, подтверждающие принятие к учету товаров (работ, услуг), НДС по которым принят к вычету в I квартале 2016 года». И любому бухгалтеру такой информации достаточно, чтобы понять, какие бумаги нужны инспекторам.

совет

Если из требования вам не очень понятно, какие именно документы налоговики от вас хотят, направьте в ИФНС письмо с указанием, в какой части вы не можете исполнить требование ввиду его неясности, и с просьбой уточнить содержание требования.

Учтите, что вы имеете полное право не представлять документы, которые:

- **вы уже направляли в инспекцию** в рамках проводимых у вас **камеральной или выездной проверок**⁵². Конечно, при условии, что имеется документ, подтверждающий этот факт, например опись или реестр с отметкой ИФНС о получении. Тогда в ответе на требование инспекции напишите, когда именно вы уже представляли запрашиваемые копии, и приложите копию подтверждающего документа.

Однако вам придется повторно представить в ИФНС документы, которые⁵³:

- **<или>** вы представили инспекции ранее в виде подлинников и потом они были вам возвращены;

- **<или>** инспекция утратила вследствие непреодолимой силы (пожар, затопление и т. д.);

- **вы не обязаны составлять или иметь**, то есть которых у вас просто нет. Это, в частности, экономическое обоснование заключения того или иного договора, аналитические справки, какие-либо отчеты, различные регистры бухучета, например карточки счетов бухучета с детализацией по договорам или контрагентам, оборотно-сальдовые ведомости⁵⁴. Ведь каждая организация сама решает, какие регистры она будет составлять для формирования бухгалтерской отчетности⁵⁵. И если каких-то регистров у вас не существует, сделайте письменное пояснение, что запрошенные регистры в соответствии с утвержденной учетной политикой ваша компания не ведет.

Срок на представление документов

Итак, вы получили требование о представлении документов, удостоверились, что оно выставлено в рамках проверки, и у вас нет неясностей с перечнем истребуемых бумаг. А значит, документы придется представить.

Сделать это нужно **в течение 10 рабочих дней со дня получения требования**⁵⁶.

например

*Требование вручено под расписку руководителю организации 19 апреля 2016 г. Тогда **последний день** для представления документов — 5 мая 2016 г. (23, 24, 30 апреля, 1, 2 и 3 мая — нерабочие дни).*

Если вы понимаете, что в отведенный срок ну никак не успеете подготовить требуемое количество документов, тогда не позднее дня, следующего за днем получения требования, направьте в ИФНС уведомление, в котором будут указаны:

- причины, по которым вы не можете подать документы в указанный в требовании срок;
 - срок, в который вы обязуетесь их представить.
- Вот примерный образец такого уведомления.

Руководителю Инспекции ФНС
России № 23 по г. Москве

от Общества с ограниченной
ответственностью «Альфа»,
ИНН 7755134420, КПП 775501001,
109386, г. Москва, ул. Совхозная, д. 41

Исх. № 21/2016 от 20.04.2016
На № 125/16-Т от 15.04.2016

Уведомление о невозможности своевременного представления документов

В ответ на полученное 19.04.2016 требование о представлении документов (информации), подлежащее исполнению не позднее 05.05.2016, сообщаем следующее.

Объем запрошенных документов составляет не менее 7000 страниц. А пропускная способность нашего копировального аппарата — не более 300 страниц в сутки. Кроме того, из трех сотрудников бухгалтерии два человека в настоящее время находятся на больничном. Поэтому подготовить полный комплект документов в требуемый срок не представляется возможным.

В связи с этим на основании п. 3 ст. 93 НК РФ просим продлить срок представления документов по 20.05.2016 включительно.

О принятом решении просьба сообщить по телефону: 8 (499) 876-54-32 (контактное лицо — Конева Татьяна Романовна).

Генеральный директор ООО «Альфа»



Н.П. Колосов

совет

Такое уведомление лучше не отправлять по почте, а представить непосредственно в ИФНС. Естественно, попросите, чтобы на вашем экземпляре уведомления инспектор проставил отметку о факте и дате его получения.

Заметим, что направление такого уведомления не гарантирует, что вам дадут отсрочку для представления документов. Налоговики могут как удовлетворить вашу просьбу, так и отказать. Причем объяснять мотивы отказа они не обязаны⁵⁷. Соответствующее решение⁵⁸ — о продлении срока или об отказе в продлении — начальник либо заместитель ИФНС, проводящей проверку, принимает в течение 2 рабочих дней со дня получения от вас уведомления⁵⁹. С решением проверяемый налогоплательщик должен быть ознакомлен под роспись.

СОВЕТ

Начинайте готовить запрошенные документы сразу после получения требования, не дожидаясь решения ИФНС об отсрочке.

Ведь если срок вам не продлят, то чем больше истребованных документов вы представите вовремя, тем ниже будет штраф⁶⁰.

В каком виде представлять документы

Здесь всего два варианта.

ВАРИАНТ 1. В виде бумажных копий⁶¹. На копии каждого документа должны быть⁶²:

- заверительная надпись «Верно»;
- должность лица, заверившего копию, его личная подпись с расшифровкой (инициалы, фамилия). Как правило, заверяет копии директор либо его уполномоченный представитель;
- дата заверения.

Также можно на копии поставить печать, если ваша фирма ее использует, но делать это вы не обязаны⁶³.

Если истребуемый документ многостраничный, то можно не заверять каждую страницу, а прошить весь документ и заверить уже подшивку⁶⁴, соблюдая следующие рекомендации⁶⁵:

- объем сшитой пачки не должен превышать 150 листов;
- каждый лист в пачке надо пронумеровать арабскими цифрами начиная с единицы;
- пачка прошивается через два или четыре прокола прочной нитью, концы которой выводятся на обратную сторону послед-

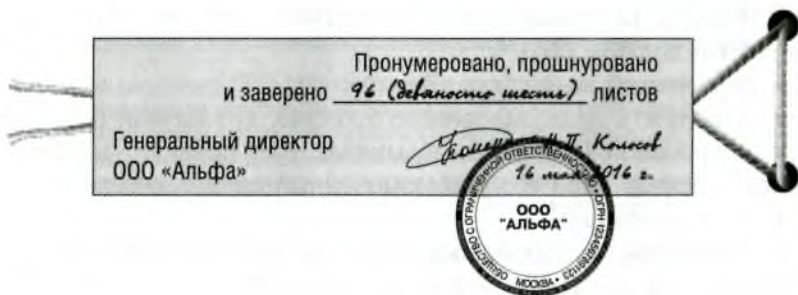
него листа, связываются и скрепляются бумажной наклейкой, закрывающей место скрепления прошивки. Размер наклейки — примерно 40—60 на 40—50 мм. Она должна закрывать место скрепления пачки полностью. За пределы наклейки могут выходить только концы прошивных нитей, но не более чем на 2—2,5 см;

- на наклейке нужно указать количество листов цифрами и прописью, руководитель или другое уполномоченное лицо должен заверить эту надпись собственноручной подписью⁶⁶, написать свои фамилию, инициалы, должность, а также указать дату;

- печать, если она применяется в компании, ставится на заверительной надписи таким образом, чтобы она частично захватывала наклейку, личную подпись, фамилию и инициалы лица, а также дату заверения;

- документы должны быть прошиты так, чтобы проверяющие могли их **свободно прочесть** и при необходимости скопировать отдельные листы. При этом надо исключить возможность механического разрушения (расшitia) подшивки.

Вот как может выглядеть лист подшивки с наклейкой.



бухгалтеру на заметку

Во избежание претензий налоговиков не нужно прошивать **разные** документы (например, все истребованные счета-фактуры) и заверять всю пачку⁶⁷.

Обязательно составьте в двух экземплярах опись представляемых документов либо просто сопроводительное письмо с указанием:

- реквизитов требования о представлении документов;
- наименований передаваемых копий документов;
- количества документов.

Если вы будете передавать документы в инспекцию **лично** (это может сделать руководитель фирмы либо его уполномоченный представитель), то пусть на вашем экземпляре письма (описи) работник ИФНС, принявший документы, проставит дату, свою должность, фамилию, инициалы и подпись.

Истребуемые документы можно направить и **по почте ценным письмом с описью вложения**. В этом случае дату и количество представленных документов будет подтверждать ваш экземпляр описи с оттиском почтового штампа и подписью работника почты.

ВАРИАНТ 2. В электронном виде через спецоператора связи. Но так можно представить только следующие типы документов.

ТИП 1. Документы, для которых утверждены XML-форматы и порядок их представления. На данный момент к таким документам относятся⁶⁸:

- счет-фактура (в том числе корректировочный);
- журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур;
- книга покупок;
- книга продаж;
- дополнительные листы к этим книгам;
- товарная накладная (ТОРГ-12);
- акт приемки-сдачи работ (услуг).

По правилам эти документы надо прикрепить к электронной описи⁶⁹, подписать усиленной квалифицированной электронной подписью и затем направить в инспекцию по ТКС⁷⁰. В течение следующего рабочего дня вам по ТКС из инспекции должны прийти подтверждение даты отправки и квитанция о приеме (либо уведомление об отказе в приеме).

ТИП 2. Документы, поименованные в специальном перечне⁷¹, которые можно направить в виде скан-образов⁷². Направляемые таким образом документы должны отвечать ряду требований.

В частности, в имени файла документа должен быть указан и код документа. Таких кодов 11.

| Код | Вид документа |
|------|--|
| 0924 | Счет-фактура |
| 1665 | Товарно-транспортная накладная |
| 2181 | Акт приемки-сдачи работ (услуг) |
| 2215 | Грузовая таможенная декларация/транзитная декларация |
| 2216 | Добавочный лист к грузовой таможенной декларации/транзитной декларации |
| 2330 | Спецификация (калькуляция, расчет) цены (стоимости) |
| 2234 | Товарная накладная (ТОРГ-12) |
| 2745 | Дополнение к договору |
| 2766 | Договор (соглашение, контракт) |
| 2772 | Корректировочный счет-фактура |
| 2799 | Отчет НИОКР |

Без этих кодов файл не пройдет форматно-логический контроль.

Кроме того, на отсканированные документы придется составлять описание, содержащую набор обязательной информации⁷³, в частности номер и дату документа, идентификаторы участников сделки, реквизиты документа-основания.

Файл с отсканированным документом должен иметь расширение `tif` или `jrg`.

Одно хорошо — документы, направляемые в виде скан-образов по ТКС, не требуют предварительного заверения печатью и подписью, поскольку документ заверяется электронной подписью⁷⁴.

бухгалтеру на заметку

..... Надо сказать, что в жизни все не так категорично. Известны случаи, когда в ответ на электронный запрос ИФНС о представлении документов бухгалтеры отправляли по ТКС не формализованную опись, а текстовые пояснения в свободной форме с указанием того, что именно содержится в прилагаемых файлах со сканами. Причем эти файлы инспекции принимали не только в формате `tif` и `jrg`, но и, к примеру, в формате `pdf`. И назывались файлы произвольно, без всяких кодов.

Но если вы не уверены в лояльности конкретно вашей инспекции, то лучше так не делать. Ведь налоговики могут подойти к делу формально и заявить, что сканы документов, не соответствующие утвержденным форматам, считаются непредставленными.

Все остальные истребуемые документы, составленные в электронном виде, но не по установленным форматам, можно представить **только в виде заверенных бумажных копий**⁷⁵.

Чем грозит непредставление документов

Если вы представите истребуемые документы с нарушением установленного срока либо вообще не будете их представлять в налоговую инспекцию⁷⁶, готовьтесь к следующим неприятным последствиям.

ПОСЛЕДСТВИЕ 1. Штрафы. Их два:

- **налоговый** — составляет для организации (предпринимателя) 200 руб. за **каждый** непредставленный документ и налагается непосредственно проверяющей ИФНС⁷⁷;
- **административный** — 300—500 руб. с руководителя фирмы или с главного бухгалтера⁷⁸. Однако чтобы его взыскать, налоговики должны обращаться в суд⁷⁹.

Из-за несерьезности размера административного штрафа и затянутой процедуры его наложения налоговики не часто о нем вспоминают. Куда больший интерес для них представляет налоговый штраф. Ведь, учитывая зачастую немалое количество истребуемых документов, этот штраф может достигать огромных сумм. Поэтому мы сосредоточимся на двух моментах, которые при обжаловании должны помочь его уменьшить.

МОМЕНТ 1. Наличие смягчающих обстоятельств. Даже одно такое обстоятельство позволит снизить штраф минимум на 50%⁸⁰. А при судебном оспаривании этого штрафа есть все шансы уменьшить его в десятки раз⁸¹. Причем тот факт, что вышестоящий налоговый орган уже снизил штраф, для суда значения не имеет⁸².

По такому нарушению, как непредставление в срок истребованных документов, можно в качестве смягчающих заявить следующие обстоятельства⁸³:

- большой объем документов, затребованных инспекцией;
- незначительный период просрочки;
- отсутствие вредных последствий для бюджета;

- несоразмерность суммы штрафа характеру и тяжести допущенного нарушения;
- отсутствие запрошенных документов ввиду их утраты, например при пожаре. Некоторые суды вообще считают это обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика⁸⁴.

СОВЕТ

Перечень смягчающих обстоятельств по НК открытый, и суды могут признать таковыми что угодно⁸⁵. Поэтому можно и нужно заявлять обо всем подряд — от отсутствия прямого умысла и тяжелого материального положения налогоплательщика до принятия активных мер по исполнению требования ИФНС (к примеру, представление запрошенных документов частями). Чем больше обстоятельств вы укажете, тем выше шансы на то, что штраф будет снижен.

МОМЕНТ 2. Если в требовании указано не конкретное количество запрашиваемых документов, а лишь **их виды** (например, договоры, первичные документы, зарплатные ведомости) и **период**, к которому они относятся, то штраф нельзя рассчитывать исходя из числа документов, представленных позже установленного срока. Он должен исчисляться исходя из количества позиций однородной документации.

Проиллюстрируем этот момент одним судебным спором⁸⁶. Компания представила в ИФНС с опозданием 1413 документов. Как и следовало ожидать, налоговики выставили штраф по 200 руб. за каждый документ. С учетом смягчающих обстоятельств общая сумма составила 141 300,00 руб. (1413 документов x 200 руб. / 2).

Но судьи решили, что подобный расчет штрафа **ставит в неравное положение** тех, кто пусть не вовремя, но все же представил документы, и тех, кто не представил их вовсе. В этой ситуации недобросовестное поведение налогоплательщика, отказавшегося представить документы, приводит к более выгодному положению, когда размер санкции будет определен исходя из количества запрошенных документов и, соответственно, составит меньшую сумму.

По мнению судей, в этом случае размер штрафа по п. 1 ст. 126 НК РФ надо считать, опираясь на формулировку в требовании, по числу запрошенных документов, объединенных родовыми признаками, в частности:

- за все книги покупок — 200 руб.;
- за все книги продаж — 200 руб.;
- за все счета-фактуры, полученные от поставщиков, — 200 руб. и т. д.

Нетрудно догадаться, что при таком подходе штраф за непредставление будет значительно меньше. Поэтому, учитывая, как часто налоговики выставляют «неконкретные» требования о представлении документов, обязательно возьмите этот вывод на вооружение.

бухгалтеру на заметку

Кстати, ВАС РФ в свое время сказал, что налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число не представленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом. А исчислять штраф исходя из предположительного наличия у налогоплательщика запрошенных документов недопустимо⁸⁷. И Минфин ссылаясь на эту позицию в своих разъяснениях⁸⁸.

ПОСЛЕДСТВИЕ 2. Если документы не будут представлены по истечении 2 месяцев со дня, когда требование считается полученным, налоговики **вправе посчитать ваши налоговые обязательства расчетным путем на основании данных об организации и аналогичных ей налогоплательщиках**⁸⁹. Такой способ расчета с большой степенью вероятности повлечет доначисления. Например, если предмет проверки — правильность исчисления и уплаты НДС, то доначисления при расчетном методе обеспечены: налог к уплате в бюджет вам посчитают, а вычеты без счетов-фактур, понятное дело, не предоставят.

ПОСЛЕДСТВИЕ 3. Непредставление документов — это законный повод для налоговиков **провести их выемку**⁹⁰. Об этом контрольном мероприятии подробно рассказано на с. 55.

4. Иные проверочные мероприятия

Истребование документов — это далеко не все, что могут предпринять налоговики в ходе камеральной или выездной проверки. В их арсенале имеется целый комплекс других контрольных мероприятий, которые они вправе проводить, чтобы найти доказательства ваших нарушений.

Осмотр территорий, помещений, документов и предметов

Цель любого осмотра — определить, насколько задекларированные вами данные соответствуют реальному положению дел.

например

Проводя осмотр территорий и помещений¹, инспекторы хотят убедиться, что вы действительно располагаете достаточной площадью для хранения того количества товаров, расходы на приобретение которых вы учли для целей налогообложения и по которым приняли к вычету НДС. Или что площадь вашего торгового зала не превышает допустимого значения, при котором можно применять вмененку.

Когда возможен осмотр

В период камералки налоговики могут провести осмотр только при проверке декларации по НДС, в которой²:

«или» заявлена сумма НДС к возмещению;

«или» выявлены противоречия между сведениями об операциях, заявленных в декларации;

«или» сведения об операциях не соответствуют данным деклараций или журналов учета счетов-фактур ваших контрагентов.

бухгалтеру на заметку

Поводом для осмотра станут не любые противоречия и нестыковки в НДС-декларации, а только те, что свидетельствуют о занижении налога к уплате либо о завышении суммы к возмещению.

А вот в ходе выездной проверки никаких ограничений на проведение осмотра у инспекторов нет. Более того, они обязаны его провести, если у них есть информация, что вы каким-либо способом искажаете налоговую базу, например³:

внимание

Провести осмотр жилых помещений проверяемого физлица (как зарегистрированного в качестве ИП, так и утратившего такой статус), а также другого его имущества, находящегося в этих помещениях, налоговики могут лишь⁴:

«или» с согласия проживающих там лиц;

«или» по решению суда либо в оговоренных специальными законами случаях.

«или» располагаете товарно-материальными ценностями, не отраженными в бухучете;

«или» имеете производственные мощности, цеха, структурные подразделения, в которых ведется деятельность, не упомянутая в ваших учредительных документах;

«или» занижаете объемы строительства в акте выполненных работ.

Вне рамок проверок возможен осмотр только **документов и предметов**⁵:

«или» которые были получены налоговиками ранее при проведении контрольных мероприятий;

«или» владельцы которых дали свое согласие на такой осмотр.

Осмотр **помещений и территорий**, используемых для извлечения дохода, за пределами выездной проверки проводиться не может⁶.

Правила проведения осмотра

ПРАВИЛО 1. Осмотр должен проводиться на основании мотивированного постановления⁷ инспектора, проводящего камеральную проверку. Такое постановление должно быть утверждено

руководителем ИФНС (его замом)⁸. В случае вручения этого документа в бумажном виде налогоплательщик или его доверенное лицо должны расписаться в его получении. Вместе с постановлением ревизоры обязаны предъявить служебные удостоверения⁹.

внимание

Для проведения осмотра территорий и помещений в рамках выездной проверки постановление об осмотре составляться не должно.

ПРАВИЛО 2. Проверяемый налогоплательщик (его представитель), а также его работники вправе присутствовать при осмотре¹⁰. То есть они могут сопровождать инспекторов. Чтобы проверяемое лицо могло реализовать свое право находиться при осмотре, налоговики

обычно заранее уведомляют о дате и времени осмотра, чаще всего телефонограммой или факсимильным сообщением. Хотя такой обязанности для них не установлено.

бухгалтеру на заметку

За незаконный отказ (воспрепятствование) проверяющим в доступе к осмотру производственных, складских, торговых и других помещений и территорий, используемых для ведения бизнеса, налоговики могут оштрафовать руководителя фирмы или предпринимателя на 10 000 руб.¹¹

По мнению судов, воспрепятствование заключается в активных действиях проверяемого лица, в результате которых доступ инспекторов в помещение или на территорию затруднен. Если же при осмотре проверяемое лицо не присутствовало, то оно никак не могло препятствовать доступу¹².

ПРАВИЛО 3. Любой осмотр должен происходить в присутствии как минимум двух понятых. Причем ими **не могут быть** сотрудники налоговых органов или лица, заинтересованные в исходе дела¹³. А вот запрета привлекать в качестве понятых работников проверяемого лица в Налоговом кодексе нет.

ПРАВИЛО 4. Результаты осмотра оформляются¹⁴ протоколом¹⁵, который должен соответствовать установленным в НК требованиям¹⁶. Он подписывается всеми лицами, принимавшими участие в осмотре, включая представителя налогоплательщика и понятых¹⁷. К протоколу должны быть приложены все материалы, полученные при осмотре, в частности фотографии, видеозаписи, копии отснятых налоговиками документов¹⁸.

бухгалтеру на заметку

Протокол осмотра, проведенного с нарушениями, в частности без понятых, является не-

допустимым доказательством¹⁹. Однако если, помимо такого протокола, у инспекторов будут и другие доказательства вашей вины, то нарушения при осмотре вряд ли помогут вам выиграть спор с ними²⁰.

В заключение раздела об осмотрах стоит сказать, что существенное значение они могут иметь скорее при камеральных проверках НДС-деклараций с налогом к возмещению, чем при выездных проверках. Ведь проводить осмотр через несколько месяцев или даже лет после окончания проверяемого периода в большинстве случаев нелогично. Как осмотр, проведенный сегодня, может доказать наличие, к примеру, товаров, принятых налогоплательщиком к учету 2 года назад? Некоторые суды тоже считают, что осмотры, проведенные спустя долгое время после факта вменяемого нарушения, не могут это самое нарушение подтвердить²¹. А порой это вынуждены признавать и сами налоговики²².

Инвентаризация имущества

Она включает в себя инвентаризацию ОС, НМА, финансовых вложений, производственных и прочих запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств, кредиторской и дебиторской задолженности и иных финансовых активов²³.

Сразу скажем, что инвентаризация **в рамках камеральной проверки возможна только с согласия** проверяемого лица. И если вы не хотите ее проводить, то ИФНС не может оштрафовать вас за воспрепятствование доступу инспекторов для ее проведения²⁴.

А вот **при выездной проверке** налоговикам ваше **согласие** для инвентаризации **не требуется**, у них есть все основания ее провести²⁵. И если вы будете этому препятствовать, то инспекция через суд может оштрафовать²⁶:

- фирму — на 5000—10 000 руб.;
- ее руководителя (предпринимателя) — на 2000—4000 руб.

Инвентаризация проводится²⁷ на основании распоряжения²⁸ начальника (его заместителя) инспекции, назначившей ВНП. В нем должны быть указаны даты начала и окончания инвента-

ризации, состав инвентаризационной комиссии, имущество, подлежащее инвентаризации, и его местонахождение.

ВНИМАНИЕ

Проверяемый налогоплательщик имеет полное право присутствовать при инвентаризации, проводимой инспекторами²⁹.

Фактическое наличие имущества (так же как и при обычной инвентаризации) проверяют путем подсчета, взвешивания, обмера. При этом вы обязаны создать налоговикам условия для проверки наличия того или иного имущества. Например, обеспечить рабочей силой для

взвешивания и перемещения грузов, исправными весами, тарой³⁰. Как справедливо заметил Верховный суд, никаких дополнительных затрат в этом случае налогоплательщики (в частности, организации) не несут³¹. Ведь они и так обязаны по меньшей мере раз в год проводить у себя инвентаризацию³². А значит, у них должны быть все необходимое оборудование и рабочая сила.

Инвентаризация не требует участия понятых, и по ее итогам составляются описи, акты и ведомость³³.

Процесс инвентаризации — достаточно длительный и трудоемкий. Наверное, именно поэтому ФНС рекомендует своим подчиненным проводить ее только тогда, когда анализ имеющихся у них данных дает серьезные основания предполагать, что у налогоплательщика имеются ТМЦ и ОС, не отраженные в учете³⁴.

Допрос свидетелей

В ходе любой проверки налоговики вправе вызывать свидетелей для дачи показаний. Свидетель — это любой человек, которому может быть известна какая-либо информация, имеющая значение для налогового контроля³⁵. При этом **не могут быть допрошены** в качестве свидетелей³⁶:

- малолетние лица и лица, которые в силу своих физических или психических недостатков не могут правильно воспринимать указанные обстоятельства;
- адвокаты, нотариусы, аудиторы и другие лица, получившие необходимую налоговикам информацию в связи с исполнением

своих профессиональных обязанностей, и эти сведения относятся к профессиональной тайне.

бухгалтеру на заметку

Допрашивать свидетелей налоговики могут и в период приостановления выездной проверки, при условии что допрос будет проводиться не на территории проверяемого налогоплательщика, а в помещении инспекции³⁷.

Чаще всего инспекторы допрашивают работников проверяемого лица либо его контрагентов. Что же касается руко-

внимание

Присутствие проверяемого налогоплательщика (его представителя) при допросе свидетелей Налоговым кодексом не предусмотрено³⁹.

водителей и главных бухгалтеров проверяемых компаний, то ФНС считает их заведомо заинтересованными в исходе дела. Поэтому рекомендует вызывать их для дачи пояснений³⁸, а не свидетельских показаний. А составленный протокол допроса таких лиц квалифици-

ровать как документ, которым оформлены пояснения налогоплательщика⁴⁰.

Место проведения допроса

Допросить свидетеля могут:

«или» в инспекции. ФНС ориентирует своих подчиненных именно на такой вариант и велит в этом случае вызывать свидетеля повесткой⁴¹. В ней должны со-

внимание

Неявка лица, вызываемого в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, либо его уклонение от явки без уважительных причин грозит штрафом 1000 руб.⁴²

держаться следующие сведения:

- мотивы (причины, основания) направления повестки;
- дата, время и место проведения допроса;

«или» по месту пребывания свидетеля⁴³. Обычно это происходит в случае его болезни, немощного состояния или иной уважительной причины. Правда, порой налоговики проводят допрос прямо на улице, и, что характерно, ВС не считает показания, полученные таким образом, недопустимыми⁴⁴.

ФНС рекомендует, чтобы в допросе свидетеля по месту его жительства участвовали не менее двух инспекторов⁴⁵. И прежде чем брать показания, они должны получить согласие свидетеля и проживающих с ним совместно лиц о допуске в жилое помещение и сделать соответствующую пометку в протоколе допроса⁴⁶.

Если нужный свидетель находится, к примеру, в другой местности и специально командировать туда инспектора для взятия показаний нецелесообразно, проверяющая ИФНС может поручить провести допрос инспекции, которой подведомственна территория проживания (пребывания) свидетеля⁴⁷.

Процедура допроса

Перед получением показаний инспектор должен⁴⁸ удостовериться в личности свидетеля, проверив его паспорт, и под роспись в протоколе:

- разъяснить ему его права, включая **право не свидетельствовать против себя самого** и своих близких родственников⁴⁹. Это супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, дедушка, бабушка, внуки⁵⁰;

ВНИМАНИЕ

На допрос свидетель может прийти вместе со своим юристом или адвокатом, а вот отправить их вместо себя он не вправе⁵².

- уведомить об ответственности (штраф 3000 руб.⁵¹) за отказ от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний.

Таким образом, допрос не может быть проведен по телефону или путем переписки по электронной почте.

С протоколом, оформленным по итогам допроса, свидетелю обязательно должны дать возможность ознакомиться, а если у него есть замечания, они должны быть внесены⁵³. Если в ходе допроса инспекторы вели фотосъемку, видео- или аудиозапись, то во-первых, об этом факте в протоколе должна быть сделана специальная отметка, а во-вторых, все эти материалы должны быть приложены к протоколу⁵⁴.

Выдать свидетелю копию протокола налоговики могут, но не обязаны.

Возмещение расходов свидетеля

По окончании допроса свидетелю непосредственно в ИФНС на основании подтверждающих документов должны быть возмещены расходы, которые он понес в связи с вызовом на допрос⁵⁵:

- **расходы на проезд к месту явки и обратно**, в том числе общественным транспортом (кроме такси), железнодорожным, водным и воздушным транспортом, в пределах установленных сумм. Если свидетель не представит документы в подтверждение проездных затрат, то их ему могут компенсировать только с разрешения начальника (заместителя начальника) ИФНС и по минимальному тарифу проезда соответствующим видом транспорта⁵⁷;

ВНИМАНИЕ

За работниками, вызываемыми повесткой в ИФНС в качестве свидетелей, на время их отсутствия сохраняется место работы (должность) и средний заработок по основному месту работы⁵⁶.

- **расходы на наем жилого помещения.**

А если в связи с допросом свидетелю придется задержаться в другой местности на несколько дней, то ему также должны выплатить суточные как при командировке по России⁵⁸.

Выемка документов/предметов

Это мероприятие может проводиться **только в рамках выездной проверки** на основании мотивированного постановления проверяющего инспектора, которое должен утвердить начальник или заместитель ИФНС, вынесшей решение о проверке⁵⁹.

Причины для выемки

Вот что может побудить ревизоров к выемке:

<или> проверяемый налогоплательщик **не представил документы** по требованию **в срок** либо **отказался их представить**⁶⁰. На этом основании налоговики могут изъять лишь те документы, которые были истребованы. Кроме того, в этом случае провести выемку можно не ранее окончания срока, отведенного налогопла-

тельщику для подачи документов в инспекцию. Это правило действует и тогда, когда налогоплательщик заявил инспекторам, что отказывается от представления документов. Ведь никто не мешает ему передумать и представить документы в отведенный срок.

бухгалтеру на заметку

Если вы нарушили установленный срок представления документов, налоговики имеют право изъять их подлинники даже после составления справки о выездной проверке⁶¹;

<или> у «выездников» **есть достаточные основания полагать, что необходимые для проверки документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены⁶².** И ФНС считает, что в этом случае в постановлении о выемке налоговики могут просто сослаться на наличие угрозы уничтожения или подмены документов⁶³. То есть они не должны пояснять, в чем эта угроза заключается. Однако суды признают выемку незаконной, если налоговики не приводят доказательств наличия такой угрозы⁶⁴. А усмотреть угрозу уничтожения, сокрытия либо замены подлинников проверяющие могут, в частности, тогда, когда налогоплательщик отказывается впустить их на свою территорию либо мешает им знакомиться с подлинниками документов в ходе проверки⁶⁵;

внимание

Налоговики не могут провести выемку документов и предметов, находящихся в жилых помещениях проверяемого физического лица, не являющегося ИП⁶⁷.

<или> для проведения отдельных контрольных мероприятий (например, для почерковедческой экспертизы) **одних копий документов недостаточно, требуются подлинники⁶⁶.** В этом случае у налоговиков также должны быть достаточные основания полагать, что документы могут быть уничтожены

(заменены). Кстати, некоторые суды принимают как надлежащие доказательства, в частности, и документы, изъятые в ходе дополнительных мероприятий, и результаты экспертиз, проведенных на их основании⁶⁸.

Других оснований для выемки нет. Например, не является поводом для изъятия документов неявка директора организации в ИФНС для дачи пояснений⁶⁹.

Процедура выемки

Прежде чем приступить к выемке, инспекторы должны⁷⁰:

- предъявить налогоплательщику постановление о выемке и разъяснить его права и обязанности, о чем делается пометка в протоколе выемки, заверенная подписью проверяемого. Если он откажется расписываться, это также будет отражено в протоколе⁷¹;

внимание

Не могут быть изъяты документы и предметы, не имеющие отношения к сути налоговой проверки⁷².

- предложить выдать документы добровольно. В случае отказа выемку проведут принудительно.

В ходе выемки инспекторы вправе вскрывать помещения или сейфы, в которых могут находиться интересующие их документы или

предметы. При этом они должны избегать повреждения запоров, дверей и других предметов, если в этом нет необходимости. Если такие повреждения были, то инспекторы должны сделать запись об этом в протоколе, описав повреждения и указав их причины⁷³.

внимание

Выемка должна проходить только в дневное время (не ранее 6.00 и не позднее 22.00 по местному времени⁷⁴) в присутствии представителя проверяемого лица и как минимум двух понятых⁷⁵.

Если вы будете препятствовать доступу проверяющих на вашу территорию для производства выемки либо откажетесь вскрыть помещения или сейфы, где могут находиться необходимые документы, то налоговики могут через суд оштрафовать⁷⁶:

- организацию — на 5000—10 000 руб.;

- ее руководителя (предпринимателя) — на 2000—4000 руб. Все изымаемые документы и/или предметы должны быть⁷⁷;
- предъявлены понятым и другим участвующим лицам и при необходимости упакованы на месте выемки;
- перечислены и описаны в протоколе либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков, а по возможности — и стоимости (в отношении предметов).

бухгалтеру на заметку

Из предметов налоговой чаще всего изымают системные блоки компьютеров, с жестких дисков которых они надеются получить интересующую их информацию. Впрочем, инспекторы могут и не изымать сам компьютер, а скопировать информацию на съемный носитель (например, на флеш-карту), который затем должны поместить в конверт и опечатать⁷⁸.

Что касается изъятых документов, то они также должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика. В случае его отказа поставить печать или подпись инспекторы делают в протоколе специальную отметку.

По-хорошему, в ходе выемки с изымаемых документов делаются копии, которые заверяются инспектором и передаются налогоплательщику. Но если документов много, то это не всегда возможно. Тогда копии должны изготовить в инспекции и передать проверяемому лицу в течение 5 рабочих дней со дня изъятия⁷⁹.

бухгалтеру на заметку

Кстати, никто не запрещает налогоплательщикам снимать процесс выемки на видео. В дальнейшем эта запись может помочь доказать многочисленные нарушения, допущенные инспекторами, и признать выемку незаконной⁸⁰. А если выемка незаконна, значит, все изъятые в ходе нее документы и предметы не могут являться доказательствами в деле.

Копию протокола о выемке налоговой должны вручить под расписку лицу, у которого происходило изъятие. При невозможности личного вручения протокол вышлют по почте⁸¹.

внимание

В период приостановления выездной проверки ИФНС не должна возвращать налогоплательщику изъятые подлинники документов⁸².

Что касается возврата изъятых подлинников, то в НК нет ни порядка, ни сроков, ни самой такой обязанности для налоговиков, при условии что они передали налогоплательщику заверенные копии документов⁸³. Поэтому формально у проверяемых лиц даже после окончания выездной проверки нет законного права требовать обратно документы, изъятые при выемке.

Но по-хорошему, если проверка завершена, то налоговикам оригиналы больше не нужны, за исключением случаев, когда документы передаются в следственные органы или в суд. Поэтому вы можете обратиться к ним с просьбой вернуть изъятые. Если они вам откажут, тогда можно требовать возврата подлинников документов через суд. Однако будьте готовы доказать, что их отсутствие привело к каким-то негативным для вас последствиям⁸⁴.

Привлечение экспертов, специалистов, переводчиков

Что нужно об этом знать?

Экспертиза

Экспертиза может быть проведена как при камеральной, так и при выездной проверке⁸⁵. Ее назначают, когда для разъяснения вопросов нужны специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. ФНС настоятельно рекомендует своим подчиненным прибегать к экспертизе, только если ее результаты позволят выявить налоговые нарушения в крупных и особо крупных размерах⁸⁷. Видимо, чтобы не тратить попусту бюджетные средства, из которых оплачивается работа экспертов⁸⁸.

ВНИМАНИЕ

Не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, права и другим подобным вопросам, в которых должны ориентироваться сами проверяющие либо иные специалисты ИФНС (например, юристы)⁸⁶.

ФНС назвала наиболее приоритетные виды экспертиз⁸⁹:

- по установлению принадлежности товара к однородной группе или контролируемому перечню товаров;
- по определению действительной стоимости товара;
- по оценке рыночной стоимости недвижимости, основных средств, НМА, сметной стоимости строительства;
- по определению объема выполненных работ (услуг), количества произведенной продукции (добычи полезных ископаемых);

- экспертиза информации на машинных носителях;
- почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая. Последняя помогает восстановить первоначальное содержание залитых, вытравленных, замазанных записей, а также установить давность выполнения рукописных текстов.

бухгалтеру на заметку

*Заключение почерковедческой экспертизы, проведенной не по оригиналам, а по копиям документов, является **допустимым доказательством** по делу, если эксперт не заявлял о недостаточности материалов, представленных ему на экспертизу⁹⁰.*

Постановление о назначении экспертизы⁹¹ выносит инспектор, проводящий проверку. Он должен вас ознакомить с этим документом и под протокол разъяснить, что вы вправе⁹²:

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных вами лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта. К примеру, при почерковедческой экспертизе подписей можно обозначить вопрос о вероятности совпадений — низкая или высокая⁹³;

ВНИМАНИЕ

Вопросы, по которым эксперт должен дать свое заключение, должны быть сформулированы в постановлении о назначении экспертизы.

- присутствовать с разрешения инспектора при экспертизе и давать объяснения эксперту;

- знакомиться с письменным заключением эксперта (оно приобщается к материалам проверки), а также давать свои объяснения и заявлять возражения, просить о по-

становке дополнительных вопросов эксперту уже после проведения экспертизы и о назначении дополнительной либо повторной экспертизы. Кстати, они назначаются по усмотрению проверяющего инспектора в том же порядке, что и первичная экспертиза⁹⁴.

Реализовать все перечисленные права вы можете, к примеру, заявив соответствующие ходатайства⁹⁵:

<или>

непосредственно в протоколе экспертизы;

<или>

в письменном обращении на имя инспектора, вынесшего постановление о назначении экспертизы.

бухгалтеру на заметку

Если инспекторы не ознакомили проверяемое лицо с постановлением о назначении экспертизы и не разъяснили под роспись в протоколе его права, суды могут не признавать результаты такой экспертизы в качестве доказательства нарушений⁹⁶.

Эксперт, давший заключение, может быть привлечен к участию в рассмотрении материалов налоговой проверки⁹⁷.

Участие специалиста и переводчика

Специалист — это человек, обладающий специальными знаниями и навыками и не заинтересованный в исходе дела. Он может быть привлечен на договорной основе в ходе любой проверки (например, для осмотра или выемки документов и предметов)⁹⁸.

Нередко инспекторы обращаются к помощи специалистов, когда надо провести какие-то замеры, например измерить площадь магазинов, по которым уплачивается ЕНВД⁹⁹, или установить количество добытого полезного ископаемого¹⁰⁰. Кроме этого, специалист может понадобиться для разграничения ремонтных работ и реконструкции. Ведь если такой вывод инспекторы сделают самостоятельно на глазок, суд может решить, что протокол осмотра ничего не доказывает¹⁰¹.

От эксперта специалист отличается тем, что он не дает заключений, а лишь проясняет факты, интересующие налоговиков, и высказывает суждения. То есть вы не можете заявить отвод специалисту, а также поставить перед ним какие-либо вопросы.

внимание

Специалист может быть также допрошен в качестве свидетеля по конкретным обстоятельствам¹⁰³.

Что касается переводчика, то он также может быть привлечен в ходе любой проверки, в частности, для допроса свидетелей, осмотра, выемки¹⁰². Надо сказать, что порой налоговики пренебрегают своим правом привлечь переводчика.

И в результате принимают незаконные решения, например отказывают в возмещении НДС или снимают расходы из-за того, что подтверждающие документы не переведены на русский язык. Суды в этом вопросе встают на сторону налогоплательщиков¹⁰⁴.

5. Акт проверки: получаем, изучаем, возражаем

Итак, налоговая проверка завершилась. То есть истекли 3 месяца со дня представления отчетности, если речь идет о камералке, или вы получили на руки справку о проведенной выездной налоговой проверке (ВНП).

По итогам проверки инспекция составляет акт¹. Причем если при ВНП акт оформляется всегда, независимо от результатов проверки, то при камералке — только если в ходе нее были выявлены нарушения налогового законодательства².

Именно из акта вы узнаете, что же налоговикам удалось «накопать», и уже на его основе будете готовить возражения.

Вручение акта

На то, чтобы составить акт проверки, у инспекторов есть³:

<вспл> проверка была **выездной** — 2 месяца со дня, следующего за днем составления справки о проведенной ВНП;

<вспл> проверка была **камеральной** — 10 рабочих дней со дня, следующего за днем ее окончания.

В течение 5 рабочих дней после даты составления акта его экземпляр должны вручить руководителю или ИП либо их уполномоченному представителю лично под расписку⁴. Запись о получении акта делается на последней странице того экземпляра, который останется у налоговиков, и заверяется вашей подписью. Заметьте, что подписание вами акта вовсе не означает, что вы выразили свое согласие с теми фактами, что в нем изложены. Ваша подпись — лишь доказательство того, что акт вам вручен.

бухгалтеру на заметку

Как правило, налоговики заранее уведомляют налогоплательщика о возможности прийти и

получить акт. Например, такое уведомление они могут вручить вместе со справкой о ВНП⁵.

Если вы откажетесь расписываться в акте либо будете иным образом уклоняться от его получения, инспектор сделает на последней странице всех экземпляров акта соответствующую запись, заверив ее своей подписью⁶. И тогда акт проверки вам **направят по почте** заказным письмом⁷:

<или> по месту нахождения организации;

<или> по месту нахождения обособленного подразделения — если проводилась камералка налоговой отчетности, сдаваемой по месту нахождения ОП (например, декларации по налогу на прибыль⁸), либо самостоятельная выездная проверка филиала или представительства компании⁹;

<или> по месту жительства предпринимателя.

Сделать это должны также в течение 5 рабочих дней со дня составления акта¹⁰. В этом случае **датой вручения акта** будет считаться шестой рабочий день, исчисляемый со дня, следующего за днем отправки письма¹¹.

Совет Избегать получения акта или отказываться от его подписания смысла нет. На дальнейшее рассмотрение материалов проверки это никак не повлияет, а вот вызвать негативную реакцию со стороны налоговиков может.

Однако если ИФНС направит вам акт письмом, не имея доказательств того, что вы уклонялись от его получения, и, например, из-за плохой работы почты вы не получите акт либо получите его слишком поздно, суд может признать решение по проверке незаконным¹². Ведь было нарушено ваше право на ознакомление с актом проверки и представление на него возражений¹³ (о них речь пойдет чуть ниже).

По общему правилу со стороны инспекции акт должен быть подписан теми должностными лицами, которые проводили соответствующую проверку¹⁴. Например, в случае с выездной проверкой это все инспекторы, указанные в решении о проведении ВНП¹⁵ в составе проверяющей группы.

Однако подписание акта инспектором, не участвовавшим в проверке, — это малозначительный недочет. Ведь он никак

не нарушает ваших прав как налогоплательщика и не мешает участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки¹⁶. Так же как и отсутствие в акте выездной проверки подписей всех инспекторов, принимавших в ней участие¹⁷. Поэтому такие нарушения со стороны ИФНС вы вряд ли сможете использовать как повод для отмены решения по проверке.

Что должно быть приложено к акту

Акт вам должны вручить вместе с документами, подтверждающими факты нарушений, которые выявлены в ходе проверки. Они являются неотъемлемой частью акта. Имеются в виду следующие документы¹⁸:

- составленные самой ИФНС в ходе проверки, например протоколы осмотров, допросов, акты инвентаризации, заключения экспертов. Если в документах есть информация, составляющая охраняемую законом тайну, в том числе персональные данные физических лиц, то такие документы должны представлять в виде выписок. Но на практике налоговики могут представить копию подтверждающего документа, в котором «тайная» информация сделана нечитаемой, например заштрихована;
- полученные от ваших контрагентов при встречной проверке. Это могут быть копии договоров, первичных документов, счетов-фактур. Тут тоже работает правило об охране чужой тайны. Например, если в банковской выписке по счету контрагента есть сведения о его расчетах не только с вами, но и с другими лицами, то к акту приложат копию отдельных фрагментов выписки, касающихся лишь ваших нарушений.

бухгалтеру на заметку

Учтите, что к акту **не должны** прилагаться документы, полученные инспекторами от самого налогоплательщика¹⁹, а также документы, которые не являются доказательствами нарушений, выявленных при проверке²⁰.

Однако это не отменяет вашего права знакомиться со всеми касающимися вас документами, которыми располагает ИФНС. Если вы подадите заявление об

ознакомлении с материалами дела, налоговики обязаны предоставить их вам не позднее чем за 2 дня до даты рассмотрения материалов проверки²¹. Кстати, ознакомление может включать в себя и снятие копий подручными техническими средствами (например, фотокамерой или портативным ксероксом)²².

Случается, что инспекторы не прикладывают документы к акту либо прикладывают не полностью, а только описывают их содержание в самом акте или отдельном письме. Однако изложение содержания документов не может заменять собой их фактическое предоставление налогоплательщику²³. Непредоставление вместе с актом документов, подтверждающих факты налоговых нарушений, суды часто признают **существенным нарушением** процедуры рассмотрения материалов проверки, которое влечет за собой отмену решения по проверке²⁴. Но может так случиться, что суд закроет глаза на этот процедурный недостаток и рассмотрит дело по существу, если налоговики собрали достаточно доказательств ваших нарушений²⁵.

Готовим возражения

Итак, вы получили акт и внимательно с ним ознакомились. Если со всем, что там написано, вы согласны, тогда вопроса, что делать дальше, не возникает. Просто ждите решение по проверке и исполняйте его. А разумнее всего будет погасить численную недоимку сразу после получения вами акта, не дожидаясь решения. Ведь тем самым вы остановите «бег» пеней.

Однако чаще всего бухгалтеров не устраивают все или отдельные доначисления, указанные в акте. А раз так, придется готовить и подавать в ИФНС письменные возражения. На это у вас есть месяц со дня получения акта²⁶.

например

Если акт вручен директору компании лично под расписку 19 апреля, значит, представить возражения по акту нужно не позднее 19 мая²⁷.

Возможность продления срока для представления письменных возражений на акт проверки законом не предусмотрена.

Поэтому возражения, представленные с опозданием, ИФНС во внимание не примет.

бухгалтеру на заметку

*Представление письменных возражений на акт проверки — это **ваше право**, а не обязанность.*

Если вы их не представите, это не будет означать, что вы согласны с претензиями налоговиков.

Также отсутствие возражений не мешает вам явиться на рассмотрение материалов проверки и уже там устно заявить о своем несогласии с актом и представить документы, опровергающие выводы налоговиков²⁸. В этом случае суть ваших объяснений и перечень представленных вами документов будут отражены в протоколе²⁹, составляемом при рассмотрении материалов проверки³⁰. Но если вы серьезно намерены отстаивать свою правоту, письменными возражениями пренебрегать не стоит.

От того, как вы напишете возражения, зачастую зависит, закончится ли для вас проверка (и насколько успешно) либо начнутся дополнительные мероприятия. При этом написать их, не прибегая к помощи стороннего консультанта, не так уж сложно. С чего же начать?

Ищем ошибки в акте

Тщательно изучите акт проверки и приложенные к нему документы на предмет выявления ошибок, допущенных инспекторами. Ваша основная цель — ошибки, которые могут помочь либо совсем отбить доначисления, либо уменьшить их. Это могут быть, в частности, следующие случаи:

<или> налоговики неверно применили или истолковали нормы НК либо разъяснения Минфина и ФНС. Например, исключили из расходов затраты, которые разрешено учитывать. Или посчитали, что объект налогообложения есть, а на самом деле его нет;

<или> инспекция необоснованно ссылается на отсутствие документов, которые были ей представлены либо которые она не запрашивала ранее;

<или> налоговики допустили существенные арифметические ошибки не в вашу пользу. Если же эти ошибки в вашу пользу, то о них, как вы понимаете, благоразумнее умолчать.

Также удостоверьтесь, что налоги доначислены за период, указанный в решении о проведении проверки.

бухгалтеру на заметку

В возражениях лучше не указывайте на процедурные ошибки налоговиков (несоблюдение сроков принятия какого-либо документа, отсутствие или недостаточность представленных ими доказательств и т. д.). Особенно если доначисления в большинстве своем справедливые. Приберегите эти козыри для обжалования решения по проверке. В противном случае вы дадите инспекторам шанс устранить все их недочеты и собрать больше доказательств в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля. И тогда ваши шансы на успешное обжалование будут малы.

Правила написания и представления возражений

ПРАВИЛО 1. Ваши доводы должны быть максимально четкими и доходчивыми. Избегайте длинных и путаных формулировок.

ПРАВИЛО 2. Излагайте свои аргументы в той же последовательности, в тех же пунктах и подпунктах, которые использовала инспекция. Так будет удобнее всем. При этом аргументы лучше представить кратким описанием позиции ИФНС.

...

По пунктам 2.1.1, 2.1.2, 3.1.1, 3.1.2 Акта проверки

Проверяющие установили, что в нарушение подп. 23 п. 1, п. 3 ст. 264 НК РФ организация включила в состав прочих расходов затраты в размере XXX XXX руб. по обучению сотрудников консалтинговой компанией, не имеющей лицензии на образовательную деятельность.

Мы не согласны с указанным выводом по следующим основаниям.

...

ПРАВИЛО 3. Все ссылки — на законодательство, письма Минфина, ФНС и УФНС, а также на судебную практику — лучше указывать в скобках после доводов. Помните, что нужно ссылаться на нормы НК и других законов в той редакции, которая действовала в проверяемый период, а не в то время, когда вы составляете возражения.

ПРАВИЛО 4. Ссылаясь на судебную практику, подбирайте наиболее свежие решения и приводите их в следующей очередности:

ВНИМАНИЕ

Возражения на акт налоговой проверки оформляются в произвольной форме. Образец возражений можно найти на сайте ФНС www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/pod_aktnp/

1) акты Конституционного, Высшего арбитражного или Верховного судов (постановления Пленума, Президиума, информационные письма, определения);

2) постановления арбитражного суда вашего округа;

3) акты нижестоящих судов вашего региона;

4) акты судов других регионов.

При этом выбирайте те решения, в которых обстоятельства спора максимально схожи с вашей ситуацией. Если в возражениях вы пишете, что ваша позиция подтверждается обширной судебной практикой, то приведите хотя бы три-четыре решения.

В свою очередь, если налоговики в акте ссылаются на судебную практику, то нужно попытаться опровергнуть каждую такую ссылку, например, по следующим основаниям:

- <или>** законодательство уже изменилось;
- <или>** приведенное решение не относится к предмету спора;
- <или>** в деле были иные фактические обстоятельства;
- <или>** в более поздних решениях изложена другая позиция.

ПРАВИЛО 5. В заключительной части возражений не забудьте попросить ИФНС учесть смягчающие ответственность обстоятельства³¹, если в вашем случае они имеются. Ведь при наличии хотя бы одного такого обстоятельства размер налогового штрафа должен быть уменьшен **как минимум** в два раза³².

Вот примеры обстоятельств, на которые могут ссылаться абсолютно все:

- привлечение к налоговой ответственности впервые;
- отсутствие умысла на совершение нарушения;
- раскаяние и признание своей вины;
- добросовестность налогоплательщика, заключающаяся в своевременной уплате всех налогов и сдаче отчетности;
- тяжелое финансовое состояние, подтвержденное документально, в частности наличие большой суммы задолженности.

бухгалтеру на заметку

В возражениях также можно попросить учесть незадекларированные убытки про-

шлых лет, размер и наличие которых ИФНС не оспаривала. Отдельные суды считают, что инспекторы не могут отказать налогоплательщику в этом³³. Но есть и те, кто придерживается иного мнения³⁴.

ПРАВИЛО 6. Приложите к возражениям копии первичных и других документов, доказывающих вашу правоту по спорным эпизодам. Заметим, что делать это не обязательно, но желательно. Копии должны быть заверены руководителем (ИП) или его представителем по доверенности. Список приложений приведите в конце возражений.

Если те или иные документы вы не можете приложить к возражениям в момент их представления, то вы вправе представить их позднее в согласованный с ИФНС срок³⁵.

ПРАВИЛО 7. Возражения должен подписать руководитель организации (предприниматель) или лицо, уполномоченное доверенностью. В последнем случае ее копию надо приложить к возражениям. Также на возражениях можно поставить печать, если фирма ее использует.

ПРАВИЛО 8. Представить возражения можно двумя способами:

<или> подав два экземпляра текста в канцелярию ИФНС или в окно приема документов. Сделать это может сам руководитель или его доверенное лицо. Один экземпляр с приложениями инспектор примет, а на втором поставит отметку о приеме;

<или> направив по почте ценным письмом с описью вложения и с уведомлением о вручении. В этом случае постарайтесь отправить письмо заранее, чтобы оно успело прийти в ИФНС до даты рассмотрения материалов проверки.

СОВЕТ Если так вышло, что вы подаете возражения в последний день отведенного месячного срока, то постарайтесь хотя бы привезти их непосредственно в инспекцию. И предупредите ИФНС, что возражения направлены в ее адрес. Ведь если вы отправите их по почте, они могут не успеть поступить в инспекцию ко дню рассмотрения материалов. И тогда решение по проверке будет принято без учета возражений. А обжаловать его по этому основанию вам вряд ли удастся. Суд может решить, что вы злоупотребили своим правом, поскольку должны были предполагать, что ваши возражения не успеют прийти в инспекцию до вынесения решения³⁶.

6. Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения

Следующий этап проверки — рассмотрение ее материалов — чем-то напоминает судебное заседание, в ходе которого вы обмениваетесь прениями с начальником ИФНС или его заместителем. Рассмотрение должно состояться в течение 10 рабочих дней после окончания месячного срока, отведенного на подачу возражений¹. Участвовать в процессе рассмотрения вы не обязаны, это ваше право². Но, безусловно, лучше его не игнорировать. Ведь ваши доводы и боевой настрой могут сильно повлиять на итоговое решение. Нередки случаи, когда по результатам рассмотрения сумма доначислений снижается в разы.

Извещение о рассмотрении материалов проверки

О дате, месте и времени этого мероприятия инспекция должна известить вас по специальной форме³. Как правило, такое извещение налоговики вручают вместе с актом проверки. По крайней мере, ФНС велит им делать именно так⁴. Правда, извещение могут также направить по ТКС через оператора электронного документооборота или по почте заказным письмом⁵.

Если вы извещены должным образом, но при этом не явитесь в инспекцию, то материалы проверки рассмотрят и без вас⁶. А вот если извещение вам не приходило либо вы были извещены ненадлежащим образом, то это тяжкое процедурное нарушение со стороны налоговиков. Например, суды признавали извещение ненадлежащим в следующих случаях:

<или> документ вручен лицу, не уполномоченному на получение корреспонденции⁷;

<или> в извещении не были указаны точный номер дома (при том, что ИФНС располагалась сразу в двух зданиях) и кабинет, где будет проходить рассмотрение⁸;

<или> в извещении было указано не конкретное время рассмотрения акта, а продолжительный промежуток времени (с 8.30 до 17.30)⁹.

Такое нарушение уже само по себе является основанием для отмены решения по проверке, поскольку вы были лишены возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки¹⁰. И налоговики в большинстве своем прекрасно это понимают. Поэтому если руководитель ИФНС (его заместитель) выяснит, что вы не явились из-за неправильного извещения¹¹, то, скорее всего, рассмотрение материалов будет отложено¹², и о следующем рассмотрении вас известят уже по всем правилам.

Кому идти на рассмотрение

С вашей стороны на рассмотрении материалов проверки могут присутствовать любые сотрудники, в том числе руководи-

ВНИМАНИЕ

ИФНС имеет право не допустить представителей к рассмотрению материалов, если их доверенности оформлены неправильно (например, отсутствует дата доверенности¹³, на момент рассмотрения истек срок ее действия, допущены опечатки в ф. и. о. или паспортных данных доверенных лиц).

тель и главный бухгалтер, а также сторонние специалисты, например налоговые юристы, консультанты. У всех ваших представителей, за исключением директора, должна быть **доверенность на право представлять интересы налогоплательщика в налоговом органе**. В ней надо указать, что представитель имеет право участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки, давать объяснения, возражать, представлять документы.

И конечно, всем представителям организации, явившимся в инспекцию, включая директора, нужно иметь при себе паспорт.

бухгалтеру на заметку

Если суммы доначислений невелики и претензии налоговиков касаются исключительно

правильности ведения учета, то присутствие руководителя на рассмотрении материалов вовсе не обязательно, вы вполне справитесь сами. Однако если доначисления значительны и затрагивают деятельность компании в целом (например, отношения с контрагентами), то лучше, чтобы директор все-таки пришел на рассмотрение.

Что взять с собой

Возьмите на рассмотрение материалов свой экземпляр письменных возражений, если вы их готовили. Они послужат вам своеобразной памяткой на случай, если вы что-нибудь забудете или растеряетесь.

Если же возражения вы не подавали, то просто структурируйте все свои контраргументы на бумаге.

Также захватите акт проверки, актуальную редакцию Налогового кодекса, к нормам которого вы сможете обращаться при необходимости, отдельные первичные документы, на которые вы собираетесь ссылаться как на доказательства. Еще вам не помешают калькулятор, блокнот и листы чистой бумаги, ручка, а также фотоаппарат, если придется делать копии с документов, имеющих в распоряжении инспекции, но которых нет у вас.

Как проходит рассмотрение материалов

Как правило, со стороны инспекции на рассмотрении присутствуют руководитель ИФНС либо его заместитель (это будет основной ваш собеседник), а также представители правового отдела и инспекторы, проводившие проверку. При необходимости эти сотрудники могут пояснить начальнику инспекции какие-то моменты, связанные с проверкой либо с основаниями доначислений. Или рассказать о судебной перспективе спора с налогоплательщиком.

Вначале руководитель ИФНС представляется, объявляет, материалы какой проверки будут рассматриваться, проверяет явку представителей налогоплательщика, их полномочия, разъясняет им их права и обязанности¹⁴.

бухгалтеру на заметку

Если налогоплательщик был извещен о рассмотрении материалов проверки по всем правилам, однако ни он, ни его представители туда не явились, начальник инспекции может принять решение отложить рассмотрение, если сочтет, что присутствие налогоплательщика необходимо¹⁵. В этом случае о новом месте и дате рассмотрения материалов вас также должны надлежаще уведомить.

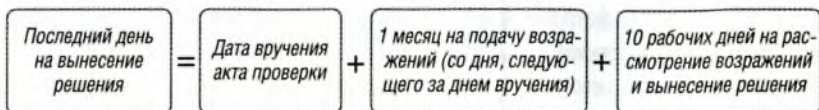
Далее вас попросят кратко изложить возражения, сообщить дополнительные доводы или представить документы в подтверждение заявленных. После этого начальник заслушивает мнение инспекторов относительно обоснованности возражений. Нередко он совещается с подчиненными тайно. Для этого представителей налогоплательщика просят на время совещания покинуть кабинет.

Как мы уже упоминали ранее, при рассмотрении материалов проверки должен¹⁶ вестись протокол¹⁷. С согласия налогоплательщика (его представителя) процедура рассмотрения может быть записана на аудионоситель. Впоследствии эта запись будет приобщена к протоколу¹⁸, экземпляр которого вам должны выдать под расписку по окончании рассмотрения.

Когда ждать итогового решения по проверке

Такое решение должно быть вынесено в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за последним днем месячного срока, отведенного на подачу возражений¹⁹. Однозначно не стоит рассчитывать на то, что решение будет вынесено непосредственно в день рассмотрения материалов проверки²⁰.

Крайнюю дату решения можно определить по следующей формуле:



Руководитель ИФНС либо его заместитель может своим решением продлить срок для вынесения решения, но не более чем на месяц²¹. Конкретного перечня оснований для продления такого срока нет. Чаще всего он продлевается, если:

<или> на рассмотрение материалов проверки не явилось лицо, участие которого необходимо для принятия решения²²;

<или> налогоплательщик представил непосредственно в день рассмотрения материалов большой объем ранее не изученных документов в обоснование своей правоты;

<или> принято решение²³ о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля²⁴. Такое решение начальник инспекции может вынести, если сочтет, что добытых инспекторами доказательств недостаточно для принятия итогового решения, а выводы акта — преждевременны. Как правило, о назначении допромерприятий налоговики сообщают непосредственно в день рассмотрения материалов проверки.

Перечень таких мероприятий закрытый и включает в себя²⁵:

- истребование документов у вас и ваших контрагентов;
- допросы свидетелей;
- проведение экспертиз.

ВНИМАНИЕ

В ходе допромерприятий налоговики могут лишь собирать дополнительные доказательства по нарушениям, уже зафиксированным в акте проверки, а не искать новые.

Какие-либо иные контрольные допромерприятия, например осмотр помещений, инспекторы не имеют права проводить.

Что касается вариантов **итогового решения**, то их всего два²⁶:

<или> решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения²⁷;

<или> решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения²⁸. В отличие от первого варианта, в этом решении не будет фигурировать налоговый штраф, однако могут быть указаны размер недоимки, выявленной в ходе проверки, и сумма пеней²⁹.

Какое именно из этих решений принято в отношении вас, вы, скорее всего, узнаете, только получив свой экземпляр решения³⁰.

Вручение решения и вступление его в силу

Вручить решение по проверке вам должны в течение 5 рабочих дней после дня его вынесения³¹:

<или> лично под расписку. Для этого инспекция вправе вызывать налогоплательщика к себе³² письменным уведомлением³³;

<или> передав по ТКС³⁴. В этом случае датой получения решения будет дата, указанная в квитанции о приеме документа³⁵.

И только если отсутствует возможность вручить вам решение одним из этих способов, инспекция направит его по почте заказным письмом³⁶. Сделать это она должна также в пределах того же 5-дневного срока со дня вынесения решения³⁷. В этом случае решение считается полученным на шестой рабочий день со дня, следующего за днем отправки письма³⁸.

бухгалтеру на заметку

Полученное вами решение должно быть подписано тем же лицом (начальником ИФНС или одним из его замов), которое рассматривало материалы проверки и ваши возражения. Если это не так, значит, инспекция допустила существенное процедурное нарушение³⁹, которое является основанием для отмены решения⁴⁰. Чтобы этот промах налоговиков сыграл вам на руку, о нем нужно заявить в жалобе, подаваемой в региональное УФНС (если вы намерены оспаривать решение). Только в этом случае при судебном обжаловании суд учтет такой довод⁴¹. А вот приложения к решению, например перерасчет пеней, могут быть подписаны иным лицом, нежели то, которое рассматривало материалы проверки⁴².

Если вы не будете подавать апелляционную жалобу в УФНС, то решение по проверке вступит в силу спустя месяц со дня, следующего за днем вручения решения налогоплательщику (его представителю)⁴³. В течение следующих 20 рабочих дней после вступления в силу решения вам направят требование об уплате налога, пеней, штрафа⁴⁴ по результатам проверки⁴⁵.

7. Обжалование решения по проверке

Если вы не согласны с решением, принятым ИФНС по результатам камеральной или выездной проверки, то жаловаться нужно сначала в управление ФНС по вашему субъекту РФ. И только после этого вы можете оспаривать решение в суде¹. Сразу обращаться в суд, минуя УФНС, нельзя, даже если вы пропустили срок на обжалование в вышестоящем налоговом органе.

Подача жалобы в УФНС

Срок для подачи жалобы в УФНС зависит от того, вступило в силу решение по проверке или нет.

| Обжалуемое решение ИФНС по проверке | Вид подаваемой жалобы | В какой срок жалобу можно подать в УФНС |
|---|-----------------------------------|--|
| <или> не вступило в силу , то есть еще не истек 1 месяц со дня получения вами решения ² | Апелляционная жалоба ³ | В течение месяца со дня, следующего за днем ⁴ : <или> когда решение было вручено вам под расписку; <или> когда истекают 6 рабочих дней со дня отправки решения вам по почте |
| <или> вступило в силу | Обычная жалоба | В течение года* со дня, следующего за днем вынесения решения ⁵ |

* Годичный срок обжалования, пропущенный по уважительной причине, УФНС может восстановить по вашему ходатайству⁶. И если решение УФНС будет не в вашу пользу, то в установленные сроки вы еще сможете затем обратиться в суд. А вот срок для подачи апелляционной жалобы восстановлению не подлежит⁷.

бухгалтеру на заметку

Если вы подадите апелляционную жалобу, то вступление в силу решения по проверке

будет отложено. ИФНС не сможет его исполнить (взыскать с вас доначисления, пени, штрафы) до тех пор, пока региональное управление не примет решение по вашей жалобе⁹. Однако пени в любом случае будут рассчитаны **за все календарные дни**, когда обязанность по уплате налога действительно была просрочена и за вами числилась недоимка⁹.

Как оформить и подать жалобу

Как апелляционная, так и обычная жалоба составляется в письменной форме, и в ней указываются¹⁰:

- ваши данные. Это наименование организации или ф. и. о. предпринимателя, адрес с индексом, ИНН. Укажите также адрес электронной почты и номера контактных телефонов¹¹;
- ИФНС, чье решение обжалуется;
- название, номер и дата обжалуемого решения;
- основания, по которым вы считаете, что решение незаконно, а ваши права нарушены. Это так называемая мотивировочная часть жалобы. Указывайте в ней на **все промахи налоговиков**, в том числе и на процедурные. Если о каких-то ваших претензиях вы в жалобе не заявите, то и суд впоследствии их учитывать не будет¹²;
- суммы, взыскание которых вы оспариваете. Их надо указать в разрезе налога, вычета, в котором отказано, пеней, штрафа;
- расчет оспариваемых сумм;
- ваши требования, например отменить решение полностью или в части, принять новое решение. Кстати, требовать полной отмены решения можно, даже если вы привели в жалобе аргументы в свою защиту **не по всем пунктам** вмененных вам **нарушений**. В этом случае решение будет считаться обжалованным в целом, а обязательная досудебная процедура будет соблюдена в отношении всех его эпизодов. При последующем обращении в суд вы сможете оспорить любую часть решения, включая те пункты, доводы по которым в жалобе вы не заявляли¹⁴;

ВНИМАНИЕ

Даже если вы подаете апелляционную жалобу на часть решения ИФНС по проверке, оно целиком не вступит в силу до тех пор, пока свое решение не вынесет УФНС¹³.

- перечень прилагаемых документов (при их наличии).

бухгалтеру на заметку

Если по итогам камеральной проверки НДС-декларации было вынесено два решения, например о привлечении к ответственности и об отказе в возмещении налога, то эти решения обжалуются совместно¹⁵. То есть можно подать **одну жалобу на оба решения**.

Также в жалобе можете сразу заявить ходатайство о применении обстоятельств, смягчающих или исключающих ответственность.

При написании жалобы нужно руководствоваться теми же правилами, что при написании возражений на акт проверки (см. с. 65).

Жалобу должен подписать руководитель фирмы (предприниматель) либо его представитель по доверенности¹⁶. В последнем случае к подаваемой жалобе надо приложить оригинал доверенности или ее нотариально заверенную копию¹⁷.

Несмотря на то что жалобу вы адресуете региональному управлению ФНС, подать ее нужно **в ту ИФНС, решение которой вы оспариваете**¹⁸. Лучше сделать это через канцелярию инспекции, так вы «ускорите» свою жалобу. Только не забудьте получить отметку о ее принятии на своем экземпляре. Но можно и отправить жалобу по почте ценным письмом с описью вложения.

В течение 3 рабочих дней после получения от вас жалобы инспекция передаст ее со всеми материалами в управление¹⁹.

бухгалтеру на заметку

На сайте ФНС **www.nalog.ru** в разделе «Электронные услуги» есть интернет-сервис «Решения по жалобам». Он содержит наиболее значимые с точки зрения налогоплательщиков решения, принятые региональными управлениями и самой ФНС по жалобам налогоплательщиков. Этот сервис может помочь вам спрогнозировать, каким будет решение в вашем случае.

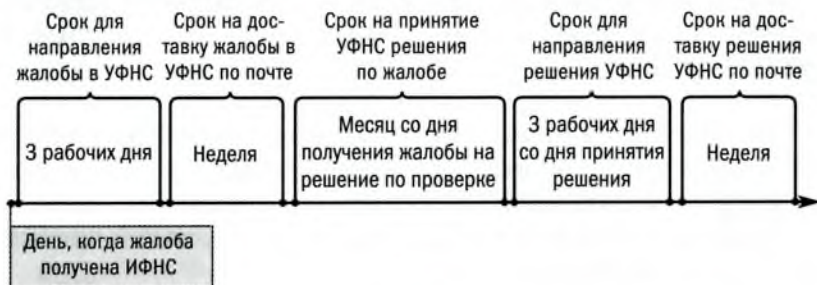
Когда ждать решения по жалобе

На то, чтобы рассмотреть жалобу и вынести решение по ней, у управления есть месяц со дня получения им жалобы. Этот срок может быть продлен еще на месяц²⁰.

«или» для получения необходимых документов либо информации от нижестоящего налогового органа;

«или» из-за представления дополнительных документов самим жалобщиком.

О продлении срока вас обязательно должны уведомить, вручив или направив соответствующее решение. В течение 3 рабочих дней со дня принятия решения по жалобе УФНС должно вручить его вам либо направить по почте²¹. В среднем, если срок рассмотрения не продлевался, решение по жалобе вы должны получить через месяц плюс 6 рабочих дней плюс еще 2 недели со дня, когда жалоба была получена инспекцией.



Однако если УФНС не соблюдает предусмотренный срок рассмотрения жалобы, то сам по себе этот факт не делает недействительным решение, принятое по ней²².

бухгалтеру на заметку *УФНС будет рассматривать жалобу без участия ее подателя²³. Его могут пригласить, только если ИФНС, проводившая проверку, существенно нарушила процедуру принятия решения, например вынесла его без участия проверяемого лица, не известив его о месте и времени рассмотрения материалов проверки²⁴.*

Вплоть до принятия решения по жалобе вы вправе:

- представить в УФНС новые документы, обосновывающие ваши доводы. Однако их учтут, если в сопроводительном письме вы объясните, почему не представили документы вовремя²⁵;
- отозвать жалобу полностью или в части, подав письменное заявление в УФНС. Но в дальнейшем вы не сможете подать повторную жалобу по тем же основаниям²⁶.

бухгалтеру на заметку

УФНС не будет рассматривать вашу жалобу, если²⁷:

<или> она не подписана, подписана неуполномоченным лицом либо к ней не приложена доверенность на представителя, подписавшего жалобу;

<или> пропущен срок обжалования, а в тексте жалобы нет ходатайства о его восстановлении (или оно есть, но вам отказали);

<или> до принятия решения по жалобе вы отзывали ее полностью или частично. В последнем случае будет рассматриваться только часть жалобы;

<или> ранее вы уже подавали жалобу по тем же основаниям.

Решение об отказе в рассмотрении должно быть принято в течение 5 рабочих дней со дня получения жалобы (заявления об отзыве). Вам о таком решении сообщат письменно в течение 3 рабочих дней со дня его принятия. При этом в первых двух из указанных случаев вы можете сделать вторую попытку и снова подать жалобу, исправив недочеты²⁸.

По результатам рассмотрения вашей жалобы УФНС может²⁹:

<или> оставить жалобу без удовлетворения;

<или> отменить решение полностью или в части;

<или> отменить решение по проверке полностью и принять по делу новое решение.

Если вы обжаловали решение по проверке, не вступившее в силу (то есть подавали апелляционную жалобу), и УФНС его не отменило полностью или в части, то в день принятия решения по вашей жалобе вступит в силу и решение по проверке³⁰.

Если управление не рассмотрело жалобу в установленный срок, вы можете идти оспаривать решение по проверке в суд³¹.

Если решение вас не устроило

Тогда вы можете подать жалобу:

<или> в ФНС — в течение 3 месяцев со дня принятия управлением решения по жалобе, в том числе апелляционной³². Налоговая служба должна рассмотреть ваше обращение в течение месяца со дня его получения³³;

<или> в арбитражный суд субъекта РФ по месту нахождения налогового органа, с решением которого вы не согласны³⁴. Срок для обращения составляет также 3 месяца³⁵;

«или» со дня, когда вам стало известно о принятом УФНС решении по жалобе (в том числе апелляционной);

«или» с даты истечения сроков рассмотрения жалобы.

СОВЕТ

Подавать жалобу в ФНС совсем не обязательно, но если вы уж очень хотите пожаловаться на налоговиков, то лучше сделать это одновременно с подачей жалобы в суд. Если же вы решите обратиться в суд только после получения ответа на жалобу из ФНС, то в ожидании этого ответа рискуете пропустить срок на судебное обжалование.

В суде оспаривайте решение ИФНС, если Управление³⁶:

«или» оставило вашу жалобу на решение ИФНС без удовлетворения;

«или» отменило решение ИФНС в части. Тогда решение обжалуется с учетом внесенных УФНС изменений.

Решение УФНС по вашей жалобе (в том числе апелляционной) надо оспаривать в суде, если:

«или» УФНС отменило решение инспекции полностью и приняло новое;

«или» нарушена процедура принятия решения (например, не соблюден срок рассмотрения жалобы);

«или» УФНС вышло за пределы своих полномочий. Например, принято решение, не предусмотренное НК.

бухгалтеру на заметку

Если налоговики нарушат сроки на принятие решения по проверке, а также на вынесение решения по апелляционной жалобе, то **это не означает, что автоматически продлеваются сроки на взыскание в принудительном порядке недоимки, пени и штрафов. Из-за подобных нарушений такие сроки не удлиняются³⁷.**

В описанном порядке также обжалуются **все акты и действия налоговиков, связанные с проведением проверки и с процедурой рассмотрения ее материалов** (так называемые процедурные решения). К ним, в частности, относятся решение о приостановлении выездной проверки, решение об отказе в продлении сроков представления документов, решение о проведении дополнительных мероприятий, постановление о назначении экспертизы или выемки, требование о представлении документов.

8. Повторная выездная проверка

Пожалуй, все бухгалтеры и предприниматели согласятся с тем, что хуже выездной проверки может быть только повторная выездная. Казалось бы, уже все у вас проверили, с налоговиками разобрались, а тут опять снова-здорово.

Особенность повторной проверки в том, что она проводится¹:

- независимо от количества проведенных предыдущих выездных проверок, то есть это может быть и третья проверка за год;
- по тем же налогам и за те же периоды, которые налоговики у вас уже проверяли на выездной проверке.

Когда могут провести повторную проверку

Повторные выездные проверки проводятся не просто так, для этого есть определенные основания. И их всего три. Причем на одно вы не можете повлиять, а на два других можете. Первые два прямо предусмотрены НК, а третье возникло по инициативе ВАС, и налоговики успешно применяют его на практике.

ОСНОВАНИЕ 1. Желание вышестоящего налогового органа, как правило, регионального УФНС, проконтролировать качество работы нижестоящих инспекций².

ОСНОВАНИЕ 2. Подача вами уточненной декларации с суммой налога в размере, меньшем ранее заявленного, за период, который налоговики уже проверили на выездной проверке³.

ОСНОВАНИЕ 3. Подача вами уточненной декларации по налогу на прибыль с увеличенной суммой убытка за период, который был проверен налоговиками в ходе выездной проверки. Ведь убытки можно переносить на будущее и уменьшать на них на-

логовые базы (а значит, и сам налог) в течение последующих 10 лет⁴. ФНС это решение трактует так, что повторная выездная проверка возможна при подаче уточненки по любому налогу, если итоговая сумма налога оказалась меньше ранее заявленной. То есть это касается плательщиков любого налога — и налога при УСН, и налога на имущество, и НДС и др.⁵

А теперь остановимся на нюансах повторных проверок по указанным основаниям.

бухгалтеру на заметку

Представление уточненки зависит только от вас. Прежде чем подавать ее после проверки, надо все хорошенько взвесить и определить, насколько это будет выгодно для вас. Кстати, вероятность назначения повторной проверки зависит и от цены вопроса. Допустим, если вы уменьшите налог на 1—2 тыс. руб., то повторная выездная вам вряд ли грозит. А вот если вы заявите уменьшение налога на несколько сот тысяч или на миллионы, то вероятность повторной выездной проверки очень велика.

Повторная проверка из УФНС

В этом случае решение о проведении повторной проверки принимает региональное УФНС. И проводят проверку его же сотрудники. В то же время они могут привлечь к проверке и тех работников ИФНС, которые проводили первоначальную проверку⁶. А вот полностью перепоручить проверку первоначальным проверяющим они не могут. Ведь тогда теряется сам смысл повторной проверки в рамках контроля. Это уже будет не контроль за нижестоящей инспекцией, а перепроверка самого налогоплательщика, что предусмотрено лишь по основаниям 2 и 3.

Когда повторную проверку проводит региональное УФНС, вам надо обратить внимание на такие нюансы.

НЮАНС 1. УФНС может проверить только те налоги и за те периоды, которые проверяла ИФНС. Но, кроме того, период проверки не может превышать 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной проверки⁷.

например

В декабре 2015 г. ИФНС закончила выездную проверку организации, у которой проверялись 2012, 2013 и 2014 гг. Если региональное УФНС в 2016 г. примет решение о проведении повторной выездной проверки этой организации, оно сможет проверить только 2014 и 2013 гг.

НЮАНС 2. Даже повторно изучая те же документы и исследуя те же обстоятельства, что и нижестоящая инспекция, региональное УФНС может прийти к другим выводам, нежели ИФНС. Причем УФНС может выявить новые недоимки по налогам и начислить пени. И в этом случае принять новое решение по проверке⁸. Однако **оштрафовать** вас за нарушения, которые не были выявлены при проведении первоначальной выездной проверки, **УФНС не может**. Штраф возможен только в одном случае — если будет доказано, что нарушения при первоначальной проверке не были выявлены по причине сговора организации с предыдущими проверяющими (проще говоря, инспекторы ИФНС получили от вас взятку)⁹.

НЮАНС 3. Когда УФНС проводит повторную проверку вашей организации (ИП) из-за того, что вы обжаловали решение ИФНС по первоначальной проверке и оно было отменено **исключительно по процессуальным нарушениям** (допустим, вас не было при рассмотрении материалов проверки и принятии решения по ее итогам, поскольку ИФНС вас не известила об этом), важно, чтобы целью повторной проверки не было взыскание налогов, доначисленных по первоначальной проверке¹⁰. ВАС пояснил, что УФНС вправе отменить решение ИФНС, известить налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов проверки, с его участием рассмотреть эти материалы и принять новое решение¹¹. Если же УФНС не стало так делать, а просто назначило повторную проверку и в решении по ее результатам фигурируют те же самые доначисленные налоги, пени, штрафы, что и в решении по итогам первоначальной проверки, то, возможно, в суде у вас получится признать решение УФНС незаконным. В суде вам надо сделать акцент на том, что цель УФНС была не проконтролировать нижестоящую инспекцию, а именно доначислить налоги по кругу тех обстоятельств и правонарушений, которые были выявлены в результате первоначальной проверки¹².

НЮАНС 4. Когда УФНС проводит повторную проверку вашей организации (ИП) после того, как вы оспорили результаты первоначальной проверки в суде, оно не должно переоценивать те обстоятельства, которые уже были исследованы и оценены судом при рассмотрении спора между налогоплательщиком и ИФНС. На это неоднократно указывал Конституционный суд¹³. Повторная проверка будет законна только в том случае, если будут выявлены новые обстоятельства, которые не были обнаружены ИФНС и не были исследованы судом¹⁴.

При этом ВАС считает, что если суд отменил решение по первоначальной проверке исключительно из-за процедурных нарушений, а по существу спор не рассматривал, то УФНС при повторной проверке может доначислить все то же самое, что было доначислено по первоначальной проверке ИФНС (налоги, штрафы, пени)¹⁵.

Подача уточненки

Когда вы подаете уточненные декларации, то решение о проведении повторной выездной проверки принимает та же ИФНС, которая проводила первую выездную проверку.

При подаче уточненки с уменьшенной суммой налога или с увеличенной суммой убытка есть такие нюансы.

НЮАНС 1. Инспекторы могут проверить только тот период, за который вы представили уточненку, а не весь ранее проверенный период¹⁶. Причем ФНС и Минфин считают, что ИФНС имеет право провести повторную выездную проверку, даже если период, за который представлена уточненка, находится за пределами 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной проверки¹⁷.

например

В декабре 2015 г. ИФНС закончила выездную налоговую проверку организации, у которой проверялись 2012, 2013 и 2014 гг. После окончания проверки организация в январе 2016 г. представила уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2012 г., в которой увеличила сумму убытка на 100 000 руб. В 2016 г. ИФНС вправе вынести решение

о проведении повторной выездной проверки организации за 2012 г.

И многие суды с этим согласны. Как они указывают, в противном случае у налогоплательщиков было бы неконтролируемое право снижать свои налоговые обязательства до нуля путем подачи уточенок за пределами такого 3-летнего срока¹⁸.

НЮАНС 2. По мнению ВАС, налоговики могут проверить только те данные уточненной декларации, которые вы изменяли или которые связаны с соответствующей корректировкой (из-за чего и уменьшилась сумма ранее исчисленного налога)¹⁹.

С одной стороны, ВАС сказал вроде бы все правильно. Но вот как это налоговики должны применять на практике, не совсем ясно. К примеру, в форме декларации по налогу на прибыль не предусмотрено выделение каждого вида расхода, то есть различные виды расходов отражаются по укрупненным группам, таким как: прямые расходы, косвенные расходы и др. А отдельно выделены только те расходы, которые учитываются при определении налоговой базы в особом порядке (так скажем, специфические)²⁰. И если организация увеличила, допустим, расходы на рекламу, то их сумму отдельной строкой в декларации не видно, поскольку они отражаются в составе общей суммы косвенных расходов. А потому налоговики, получив уточненку с большей суммой косвенных расходов, просто не смогут узнать, что увеличены именно расходы на рекламу.

В связи с этим подачу уточненки лучше сопроводить письмом, в котором сразу пояснить, какая строка декларации меняется, на какую сумму и по какой причине. Тогда при повторной проверке ИФНС будет проверять у вас подлинники именно тех документов, которые подтверждают измененную сумму конкретного вида расхода (то есть документов на разницу между суммой расхода, отраженной в первоначальной декларации, и суммой расхода, отраженной в уточненной декларации).

В то же время один из судов указал, что если ИФНС не располагает первичными документами, подтверждающими размер заявленного в первоначальной декларации конкретного вида расхода, то при представлении уточненной декларации с увеличенной суммой этого вида расхода налоговики вправе запросить

все документы, подтверждающие этот вид расхода (а не только документы, изменяющие сумму этого расхода). Ведь без проверки всех документов невозможно установить, что конкретно относится к первоначально отраженным в декларации расходам и подтверждает их, а что — к отраженным в уточненке²¹.

бухгалтеру на заметку

Если вдруг инспекторы при повторной проверке будут проверять документы, не связанные с корректировкой, и сочтут, что эти документы расход не подтверждают, предъявить вам претензии они не смогут.

НЮАНС 3. Когда ИФНС проводит повторную проверку вашей организации (ИП) уже после того, как вы оспорили результаты первоначальной проверки в суде, то она не должна переоценивать выводы суда и изменять налоговые последствия для организации (ИП)²².

например

При проверке первичных деклараций по НДС за I—IV кварталы 2014 г. ИФНС выявила у вас недобросовестного контрагента и сняла сумму вычетов по нему, сочтя сделку с ним нереальной. Суд признал факт совершения сделки и обоснованность расходов и отменил решение ИФНС. В 2016 г. вы подаете уточненную декларацию по НДС за IV квартал 2014 г. и заявляете вычеты по этому контрагенту в еще большем размере. ИФНС вправе провести у вас повторную проверку за IV квартал 2014 г. по вновь заявленным вычетам. Но они уже не могут ссылаться в решении на то, что сделка нереальна, поскольку это будет противоречить решению суда.

совет

Если вам нужно откорректировать налоговые обязательства, а навлекать на себя повторную проверку вам не хочется, то есть такой выход. Вы можете не подавать уточненки за прошлые периоды. Ведь ошибки (искажения) в расчете налоговой базы, которые привели к излишней уплате налогов, в частности налога на прибыль и налога при УСН, вы можете исправить в периоде их выявления²³. Но, по мнению Минфина, это возможно, только если в текущем периоде есть прибыль²⁴. Также Минфин настаивает на представлении уточненки и в том случае, если ошибки были допущены в убыточном году²⁵.

9. Уточненки во время проверки

Можно ли во время проверки подать уточненку с налогом к доплате или к возврату из бюджета? Каковы налоговые последствия таких действий? Все зависит от того, в какой именно момент вы сдаете уточненную декларацию.

Общие правила подачи уточненки

Подать уточненную декларацию нужно, если организация (ИП) обнаружила ошибку, в результате которой была занижена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. А вот если налог был раньше завышен, то подача уточненки — право, а не обязанность налогоплательщика¹.

Если в уточненке сумма налога увеличилась — это повод взыскать с вас штраф в размере 20% от разницы между суммой налога, исчисленной в уточненке, и суммой налога по первоначальной декларации². Ведь, скорректировав свои обязательства, вы автоматически признаете, что ранее налог недоплатили. И чтобы избежать штрафа, нужно³:

- заплатить недоимку и соответствующие ей пени еще до подачи уточненной декларации. Кстати, если налог будет уплачен, а пени — нет, это от штрафа не освободит⁴;
- сдать уточненку до того, как налоговики сообщат вам об ошибке или же назначат в отношении вашей компании (ИП) выездную проверку за период, в котором допущена ошибка.

бухгалтеру на заметку

Штрафа не будет, если вы сдаете уточненку после завершения ВМП, но ошибка, которую

вы исправляете, в ходе проверки не выявлена.

А теперь давайте разбираться, каковы будут последствия подачи уточненки во время проверки в различных ситуациях.

Увеличение налога при камералке

Если вы сдаете уточненку с увеличенной суммой налога в ответ на полученное из ИФНС требование о представлении пояснений⁵, высланное вам в рамках камеральной проверки сданной отчетности, то штрафа за неуплату налога не будет. Ведь факт обнаружения ошибки и занижения налога фиксируется в акте, составляемом по итогам проверки. А в рассматриваемой ситуации акт еще не оформлялся. Только не забудьте до подачи корректирующей декларации доплатить недоимку и соответствующую сумму пеней.

Если же вы сдали первоначальную декларацию, а затем в течение 3 месяцев сами обнаружили какие-то ошибки, то последствия будут зависеть от того, вручался ли вам акт по итогам проверки или нет:

- если акт вам еще не вручался, то налоговики просто прекратят проверку первоначальной декларации и начнут проверять уточненку⁶. Это касается проверок всех деклараций, кроме деклараций на возмещение по НДС и акцизам⁷. А суды соглашались даже с тем, что при подаче уточненки по НДС на возмещение до вручения акта камеральной проверки первоначальной декларации эта проверка должна быть прекращена⁸. То есть штрафовать вас за ошибки, исправленные путем подачи уточненки до вручения акта, инспекторы не должны. Ведь выявленные ими нарушения на момент подачи уточненки нигде не зафиксированы и формальные требования для освобождения от ответственности выполнены;

- если же акт вам уже вручили, то инспекция обязана вынести решение по итогам проверки первоначальной декларации⁹. Ведь в акте указываются даты начала и окончания проверки, то есть после оформления акта проверка считается завершенной. Следовательно, инспекция вправе оштрафовать

вас за недоплату налога после получения уточненки. Хотя известны споры, в которых судьи приходили к выводу, что камеральная проверка заканчивается **только принятием итогового решения**. То есть если уточненка подана даже после вручения акта, но до вынесения решения по проверке первоначальной декларации, эта проверка должна прекратиться¹⁰. Нет смысла, считают судьи, выносить решение по проверке декларации, которая уточнена налогоплательщиком¹¹. Но в любом случае оспаривать решение о наложении штрафа нужно, только если вы заблаговременно доплатили налог и соответствующие пени.

Увеличение налога при выездной проверке

Вы спросите: зачем подавать уточненку в ходе ВНП, если условия освобождения от штрафа заведомо не будут считаться выполненными¹²? Отвечаем: добровольная уплата заниженного налога и пеней до того, как проверяющие их посчитают и отражат в акте проверки, позволит вам претендовать на уменьшение размера штрафных санкций¹³. Поскольку погашение недоимки в такой ситуации может рассматриваться как смягчающее вину обстоятельство.

Настаивать на снижении размера штрафа можно даже в том случае, если до подачи уточненной декларации вы заплатили только налог, а сумму пеней — уже после представления уточненки¹⁴.

А вот подавать уточненку, чтобы исправить ошибку, **уже зафиксированную в акте выездной проверки**, действительно нет смысла. Например, исключать какие-либо расходы, не принятые ревизорами. От штрафа и пеней это все равно не избавит. Вообще, по мнению налоговиков, после оформления акта налогоплательщик может вносить только исправления, не связанные с нарушениями, выявленными проверкой¹⁵.

имки и пеней и представление уточненных деклараций даже после вручения акта проверки смягчающими обстоятельствами. Так, в одном из споров налоговой уменьшили штраф за неуплату налога в два раза, учитывая самостоятельную корректировку компанией налоговых обязательств после окончания ВНП. Компания обратилась в суд с требованием отменить штраф полностью. Суд уменьшил сумму штрафа в пять раз¹⁶.

Не стоит подавать уточненку, если вы намерены оспаривать нарушение по существу. Иначе судьи могут расценить подачу уточненки и уплату доначисленных сумм как одно из доказательств совершения правонарушения¹⁷.

Также не стоит сдавать уточненку с увеличенной суммой налога, не связанной с нарушениями, выявленными в ходе проверки. Ведь выездная проверка закрывает этот период, то есть проверить его снова налоговики вряд ли смогут.

Уточненка с уменьшенной суммой налога во время ВНП

Если уже во время выездной проверки вы обнаружили, что можете пересчитать налог за проверяемый период в меньшую сторону (например, нашлись дополнительные «прибыльные» расходы), то сдавать уточненку имеет смысл для того, чтобы уменьшить доначисления по итогам проверки и тем самым снизить размер пеней и штрафов. Но давайте посмотрим, как отнесутся к уточненке налоговики.

СИТУАЦИЯ 1. Уточненка представлена во время ВНП. Налоговики постараются не учитывать ее при оформлении результатов. Дело в том, что по истечении 3 месяцев после представления уточненки вы можете подать заявление о возврате налога по этой декларации, а выездная проверка на этот момент еще может быть не завершена¹⁸. И возвращать налог в положенные сроки налоговики, естественно, не захотят. Поэтому проверять уточненку и оформлять результаты по ней будут камеральщики. А выездники впоследствии учтут результаты камералки (если успеют до вынесения итогового решения).

бухгалтеру на заметку

В одном из споров судьи указали, что инспекция должна была определить обязательства по НДС с учетом уточненных деклараций. В уточненках организация заявила и вычеты входного налога, ранее не предъявлявшиеся к возмещению. При этом камеральная проверка уточенок завершилась на следующий день после вынесения итогового решения по ВНП и в дальнейшем налоговики подтвердили право компании на возмещение НДС. Значит, у них были все основания для того, чтобы скорректировать налоговые обязательства компании с учетом уточненных данных уже в итоговом решении по выездной проверке¹⁹.

СИТУАЦИЯ 2. Уточненка на уменьшение сдана после вручения справки о проведенной проверке. В этом случае налоговики, скорее всего, тоже не учтут ее данные при составлении акта и вынесении итогового решения. Но если при этом окончание трехмесячного срока проверки уточненки приходится на период, когда решение по результатам выездной проверки еще не вынесено, то в возражениях по акту ВНП стоит напомнить налоговикам о представлении этой уточненки.

После камеральной проверки уточненки налоговики могут²⁰:

<или> провести дополнительные мероприятия налогового контроля;

<или> назначить в дальнейшем повторную выездную проверку (см. раздел «Повторная выездная проверка» на с. 82).

Если ИФНС не провела дополнительных мероприятий налогового контроля, не назначила повторную выездную проверку, но при этом вынесла решение без учета уточненных данных, то такое решение можно оспорить как не учитывающее реальных налоговых обязательств компании²¹.

Уточненки по НДС на возмещение

Проверки уточненных деклараций по НДС с суммами налога, заявленными к возмещению из бюджета²², имеют свои особенности:

● даже если декларация представлена во время ВМП, проверяться она должна в ходе камеральной проверки²³. То есть данные этой декларации инспекция не будет учитывать при подведении итогов выездной проверки. Но если в ходе выездной проверки будет установлена необоснованность возмещения налога по уточненке, сумма НДС, в отношении которой было вынесено такое решение, безусловно, будет скорректирована;

● если до вручения акта по камералке первоначальной декларации вы сдадите уточненку, то по результатам проверки первоначальной отчетности все равно будет составлен акт. Но если при этом в уточненке сумма возмещения будет меньше, чем в первоначальной декларации, инспекция даже при отсутствии претензий по камеральной проверке первоначальной декларации возместит налог в сумме, не большей, чем указана в уточненке²⁴.

издательство
**главная
книга**

**ВАМ
ПИСЬМО!**

ЕЖЕДНЕВНАЯ email-рассылка

Только важные новости для бухгалтера
БЕЗ СПАМА!

- Важнейшие новшества в законодательстве
- Напоминания о предстоящих сроках сдачи отчетов
- Свежая позиция госорганов по спорным вопросам
- Лучшие бухгалтерские мероприятия по всей стране



Бесплатная подписка на сайте
glavkniga.ru

10. Отражение результатов проверки в учете

Самое неприятное, что по итогам проверки (как камеральной, так и выездной), помимо доначисленных налогов, иногда приходится платить еще штрафы и пени. Результаты проверки организации должны отразить и в бухгалтерском, и в налоговом учете. А предпринимателям немного проще, они должны учесть все доначисления только в налоговом учете, поскольку бухучет они не ведут¹.

Наводим порядок в бухучете

Даже если организация не согласна с решением налоговиков и собирается его оспаривать (в том числе в суде), лучше сначала уплатить все доначисленные суммы. Ведь если вам удастся отстоять доначисления (полностью или частично), вы потом вернете уплаченные в бюджет суммы или зачтете их в счет будущих платежей. А вот пени начисляются до тех пор, пока за вами числится недоимка по налогу (если только суд не отменит суммы доначислений полностью)². Так что чем раньше вы рассчитаетесь с бюджетом, тем меньшую сумму пеней вам придется уплатить.

Если вы считаете, что те операции, по которым вам доначислили налоги, вы учитывали правильно (делали верные проводки), тогда все доначисления отражайте текущим периодом на дату вступления в силу решения по проверке. Причем отражение сумм в учете будет зависеть от вида доначислений и их причины.

| Вид операции | Проводка |
|--|---|
| Доначислены налоги, которые учитываются в расходах при налогообложении: налог на имущество, транспортный, земельный налоги | Дт 91, субсчет 2 «Прочие расходы» (20, 26) – Кт 68, субсчет по соответствующему виду налога |
| <i>Счет 91 используется, когда отчетность за год, в котором выявлены нарушения (не были начислены налоги), на дату вынесения решения уже подписана</i> | |
| Доначислены налог на прибыль/налог при УСН/ЕНВД | Дт 99 – Кт 68, субсчет по соответствующему виду налога |
| Начислены штрафы и пени по налогам | Дт 99 – Кт 68, субсчет по соответствующему виду налога |
| Доначислен НДФЛ, который можно удержать из доходов работника | Дт 73 – Кт 68 |
| <i>После удержания налога из выплат работнику делаете такую проводку: Дт 70 – Кт 73</i> | |

Проводки по отражению в учете доначисленного НДС приведены в отдельной таблице.

| Причина доначисления НДС | Нарушение допущено в году, отчетность за который еще не подписана | Нарушение допущено в году, отчетность за который уже подписана |
|---|--|--|
| Не начислен НДС при реализации/НДС начислен по заниженной ставке (10% вместо 18%) | Доначислен НДС: «или» Дт 90 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС»; «или» Дт 91 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» (если доход, с которого не был начислен НДС, учтен на счете 91) | Доначислен НДС: Дт 91 – Кт 68, субсчет «Расчеты по НДС» |
| Не восстановлен НДС ³ | Доначислен НДС: Дт 19 – Кт 68 Восстановленный налог включен в расходы: Дт 91 – Кт 19 | |
| Неправомерно принят к вычету входной НДС | Доначислен НДС: СТОРНО Дт 68 – Кт 19 | Доначислен НДС: Дт 19 – Кт 68 |
| | Входной НДС списан на расходы: Дт 20 (26, 44, 90, 91) – Кт 19 (на тот же счет, на который была списана стоимость этого объекта) | Входной НДС списан на расходы: Дт 91 – Кт 19 |
| | Входной НДС включен в стоимость объекта: Дт 01 (04, 10, 41) – Кт 19 (если стоимость объекта еще не списана на расходы) | |
| | Доначислена амортизация по ОС (НМА), стоимость которых увеличена на доначисленный НДС: Дт 20 (26, 44) – Кт 02 (05) | Доначислена амортизация за текущий год по ОС (НМА), стоимость которых увеличена на доначисленный НДС: Дт 20 (26, 44) – Кт 02 (05) |
| | | Доначислена амортизация за прошедшие годы по ОС (НМА), стоимость которых увеличена на доначисленный НДС: Дт 91 – Кт 02 (05) |

Наводим порядок в налоговом учете

Сначала вас обрадуем: по налогам, доначисленным инспекторами по итогам проверки (выездной или камеральной), подавать уточненные декларации/расчеты не нужно⁴. Ведь ошибки нашли не вы, а налоговики.

Теперь немного огорчим: **нельзя учесть в расходах** суммы⁵:

- доначисленного налога на прибыль/налога при УСН/ЕНВД/НДФЛ;
- пеней и штрафов.

А вот доначисленные налоги, которые учитываются при налогообложении (налог на имущество, транспортный, земельный налоги, а также другие налоги, которые в принципе разрешено учитывать), **вы включаете в расходы**:

- организации на ОСН — на дату вступления в силу решения по проверке⁶. Заметим, что если потом какие-либо суммы вы отбили в суде, то их надо включить во внереализационные доходы на дату вступления в силу судебного решения⁷;
- предприниматели на ОСН — на дату уплаты налога в бюджет (взыскания налога)⁸;
- организации и предприниматели на УСН — на дату уплаты (взыскания) налогов⁹.

Что же касается доначисленных сумм НДС, то возможность и порядок их учета в «прибыльных», «упрощенных» или «НДФЛных» расходах зависит от причины доначисления. Итак, **нельзя учесть в расходах**:

- НДС, который вы не начислили при реализации;
- входной НДС, который вы неправомерно приняли к вычету:

<или> по дефектному счету-фактуре;

<или> по счету-фактуре, выставленному недобросовестным контрагентом;

<или> из-за превышения норматива «прибыльных» расходов;

- НДС, который вы не восстановили, хотя должны были это сделать, в частности:

«или» при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал¹⁰;

«или» принятый к вычету с уплаченного аванса, если впоследствии вы приняли к вычету НДС при оприходовании товаров (работ, услуг), полученных в счет этого аванса¹¹.

бухгалтеру на заметку

По мнению ВАС и арбитражных судов, НДС, доначисленный налоговиками с реализации,

можно учесть в прочих расходах¹². Ведь получается, что этот НДС:

- *покупателю не выставлялся/не предъявлялся, а значит, на него не распространяется ограничение п. 19 ст. 270 НК РФ;*
 - *исчислен в соответствии с законодательством, будет уплачен за счет собственных средств организации и, следовательно, экономически обоснован.*
- Имейте в виду, что включать сумму доначисленного с реализации НДС в расходы вы можете только в том случае, если готовы отстаивать свою позицию в суде.*

Можно **учесть в прочих расходах** на дату вступления в силу решения по проверке:

- **восстановленный** налоговиками НДС по любому из оснований¹³ (кроме восстановленного НДС при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и принятого к вычету дважды — и с уплаченного аванса, и при оприходовании товаров (работ, услуг));
- **принятый к вычету** входной НДС, который надо было учесть в стоимости товаров, работ, услуг (кроме ОС и НМА), при условии, что сама стоимость уже учтена в расходах¹⁴. Если же стоимость товаров (работ, услуг) еще не включена в расходы, тогда на сумму НДС надо увеличить стоимость товаров (работ, услуг).

Если же вы приняли к вычету входной НДС, который нужно было учитывать в стоимости ОС/НМА, тогда вам нужно включить его в их первоначальную стоимость¹⁵. После этого надо доначислить амортизацию с даты введения ОС/НМА в эксплуатацию до даты вступления в силу решения по проверке. И эту сумму амортизации единовременно включить в прочие расходы.

11. Встречная проверка

Сразу скажем, что в Налоговом кодексе понятия «встречная проверка» давно уже нет. Вместо него используется другое определение — «истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках». Однако и сейчас действия налоговиков по истребованию сведений у третьих лиц часто называют встречной проверкой. Так что мы тоже будем использовать этот термин.

Цель встречной проверки

Как правило, она состоит в том, чтобы выяснить:

- существуют ли на самом деле контрагенты проверяемого налогоплательщика;
- действительно ли совершались отраженные им в учете сделки;
- совпадают ли данные по операциям у проверяемого лица и его контрагентов.

С этой целью инспекторы запрашивают у **третьих лиц** документы и (или) информацию, касающиеся:

<или> деятельности того налогоплательщика, у которого в настоящий момент идет проверка — камеральная или выездная — либо рассматриваются материалы уже проведенной проверки¹;

<или> какой-либо определенной сделки, то есть сведения запрашиваются вне рамок проверки конкретного налогоплательщика².

Запрос оформляется в виде требования о предоставлении документов (информации)³. Его вам направляет ИФНС, в которой вы стоите на учете⁴. К требованию прилагается копия поручения⁵ от инспекции, проводящей проверку вашего контрагента⁶.

бухгалтеру на заметку

Запрашивая документы или информацию по конкретной сделке, инспекция **должна** указать в требовании **данные, позволяющие идентифицировать эту сделку**, в частности сведения о сторонах сделки, предмете (купля-продажа, аренда и т. д.), условиях ее совершения⁷. При отсутствии таких сведений в требовании рекомендуем уточнить их у ИФНС. А если она попытается оштрафовать вас за непредставление истребуемых документов, вы с успехом сможете оспорить штраф в суде⁸.

Срок для исполнения требования по «встречке»

Со дня, следующего за днем вручения вам требования, у вас есть **5 рабочих дней** на то, чтобы⁹:

<или> представить в ИФНС необходимую информацию и заверенные копии требуемых документов. Сделать это можно разными способами:

- принести в инспекцию лично,
- направить по почте заказным письмом,
- передать по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (при наличии у фирмы или предпринимателя электронной подписи)¹⁰;

<или> сообщить в инспекцию, что истребуемыми документами вы не располагаете.

например

Инспекция направила вам заказное письмо с требованием о представлении документов (информации) 4 апреля 2016 г. Требование считается полученным на 6-й рабочий день с даты его отправки¹¹, то есть 12 апреля 2016 г. Следовательно, представить налоговикам запрошенные документы (информацию) вы должны не позднее 19 апреля 2016 г.

бухгалтеру на заметку

День получения требования, переданного инспекцией по ТКС, определяется **по дате, указанной в квитанции о его приеме**¹².

Если вы полагаете, что не успеете исполнить требование в отведенный 5-дневный срок, то можете написать в ИФНС ходатайство о его продлении, указав при этом¹³:

- причины, по которым вы не можете представить сведения в тот срок, что указан в требовании (например, большое количество истребуемых документов, изготовление копий которых займет много времени, отсутствие — отпуск, командировка, болезнь — руководителя);

- срок, в который вы обязуетесь представить документы.

О том, как сформулировать такое ходатайство, читайте на с. 40.

Но имейте в виду, что на ваше ходатайство инспекция может ответить отказом, ничем не аргументировав свое решение¹⁴. Поэтому начинайте готовить запрошенные бумаги сразу после получения требования. Так, по крайней мере, хоть часть документов вы представите вовремя.

СОВЕТ

Если в перечне истребуемых документов фигурирует книга покупок или книга продаж, то вам совсем не обязательно представлять в ИФНС всю книгу целиком. Вы можете сделать выписку из нее по конкретному контрагенту.

По идее, книгу покупок или книгу продаж за 2015 год у вас требовать уже не должны. Ведь данные из них есть в декларации по НДС¹⁵. Поэтому ваша ИФНС может сама передать эти сведения инспекции проверяемого лица.

Когда документы могут требовать повторно, а когда — нет

Знайте, что налоговикам запрещено требовать, а вы, в свою очередь, имеете **полное право не представлять** те документы и информацию, которые уже направляли в инспекцию в ходе проводимых у вас **камеральной или выездной проверок**¹⁶. Главное, чтобы у вас было документальное подтверждение этого факта, например:

- ❖ **или** опись, реестр с отметкой ИФНС о получении;
- ❖ **или** почтовая квитанция, опись вложения в ценное письмо, уведомление;
- ❖ **или** квитанция спецоператора, подтверждающая получение документов.

Тогда в письме-ответе на требование инспекции сообщите, когда именно вы уже представляли запрашиваемые копии, и приложите копию подтверждающего документа.

Однако ИФНС вправе повторно запросить следующие документы¹⁷:

- ❖ **или** которые ранее вы ей представили в виде подлинников и которые она потом вам вернула;
- ❖ **или** которые инспекция утратила вследствие непреодолимой силы (пожар, затопление и т. д.).

Что касается **документов**, которые вы уже **направляли** в ИФНС **в ходе других встречных проверок** либо **вне рамок каких-либо проверок**, то налоговики могут их истребовать повторно. Никаких ограничений на этот счет Налоговый кодекс не содержит¹⁸.

Вывод Получив требование, где фигурируют документы, ранее уже представленные вами в рамках «встречки» по другому контрагенту, придется продублировать их еще раз.

Ответственность за нарушения, допущенные в ходе «встречки»

| Вид нарушения | Сумма штрафа, руб. |
|--|----------------------|
| Непредставление в установленный срок документов | 10 000 ¹⁹ |
| Отказ представить имеющиеся у вас документы по запросу ИФНС | |
| Представление документов с заведомо недостоверными сведениями | |
| Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) сведений | 5 000 ²⁰ |
| Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) сведений , допущенное повторно* в течение календарного года | 20 000 ²¹ |

* Это нарушение признается повторным, если совершено в течение календарного года со дня вступления в силу решения налогового органа, которым компания или ИП привлечены к ответственности за первое правонарушение²².

Исходя из этого, суды приходят к выводу, что вынесение инспекцией в один день нескольких решений повторности не образует и у ИФНС нет оснований накладывать штраф в повышенном размере²³.

О чем спрашивают бухгалтеры

А теперь давайте разберем отдельные вопросы, возникающие у налогоплательщиков в ходе «встречки».

Исполнять ли требование, если проверяют не вашего непосредственного контрагента?

То есть с проверяемым лицом у вас прямых сделок (без посредников) не было. Например, у вас требуют документы по фирме А (ваш поставщик) в связи с выездной проверкой фирмы Б, которая, в свою очередь, является поставщиком фирмы А.

Такое требование **обязательно для исполнения**. Ведь инспекция вправе истребовать у третьих лиц документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика²⁴.

В НК нет запрета истребовать документы и информацию по цепочке сделок, связанных с первичной сделкой, у контрагентов второго, третьего и последующего звена.

Другими словами, налоговики вправе запросить сведения о проверяемом налогоплательщике не только у его контрагента, но и у любого иного лица (как юридического, так и физического), даже если никаких взаимоотношений непосредственно между ними не было. В этом контролирующие органы единодушны с судами²⁵.

Есть ли ограничения по периоду, за который могут быть истребованы документы в рамках «встречки»?

Например, требование датировано апрелем 2016 г., а запрашиваются документы за 2011—2013 гг. Правомерно ли это? Официальная позиция такова: в НК не установлено ограничений по периоду, за который могут быть истребованы документы (информация), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика²⁶.

То есть в рамках «встречки» ИФНС вправе запросить документы, в том числе за период, превышающий 3 календарных года, предшествующих году истребования документов. И если на момент получения требования еще не истекли предельные сроки хранения таких документов, вы обязаны представить запрошенные документы. Если же сроки истекли и документы вы утилизировали, то будьте готовы документально это подтвердить, к примеру актом об уничтожении.

бухгалтеру на заметку

Налоговый кодекс предписывает хранить первичку и другие документы бухгалтерского

и налогового учета 4 года после окончания налогового периода, в котором документы последний раз использовались для исчисления налога и составления отчетности²⁷. Однако другими нормативными актами²⁸ могут быть предусмотрены и более длительные сроки хранения.

Надо ли представлять на «встречку» карточки аналитического учета?

По-хорошему, такие карточки не могут подтверждать реальность совершения операций с контрагентом. Ведь это внутренние документы, они предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, принятых к учету. На это в свое время указывали и суды²⁹. Но чтобы не давать инспекции повода вас оштрафовать, лучше потратить несколько минут и распечатать карточку для налоговой.

Если такие карточки вы не ведете, укажите на это в сопроводительном письме, приложенном к подшивке представляе-

мых документов. Как мы уже говорили, вас не могут оштрафовать за непредставление документов, которые вы не обязаны составлять³⁰.

В требовании фигурируют «странные» вопросы: как реагировать

Нередко, помимо некоего перечня документов, ИФНС требует представить и мотивированные пояснения по интересующим ее моментам. Вот примеры реальных вопросов, которые бухгалтеры находили в требовании:

- каким образом компания выбирала субподрядчиков для выполнения работ для заказчика; какие критерии при этом учитывались и какие меры предусмотрительности были приняты;
- из каких источников фирме стало известно об услугах, предоставляемых ее контрагентом;
- размещал ли контрагент рекламные материалы о предоставляемых услугах в общедоступных источниках;
- кто инициировал заключение договора, проводились ли перед этим переговоры, кто присутствовал на подписании?

Как вы помните, инспекция в рамках «встречки» вправе затребовать не только документы, но и информацию³¹. А информация — более широкое понятие, нежели документ. К ней относятся любые сведения независимо от формы их представления, тогда как документ — это материальный объект с зафиксированной на нем информацией, в том числе и в виде текста³².

Поэтому если в полученном вами требовании указаны подобные вопросы, постарайтесь на каждый из них ответить максимально подробно. Либо укажите, что не располагаете данной конкретной информацией. Помните, что если вы проигнорируете хотя бы один из заданных вопросов, то у инспекции появится основание оштрафовать вас на 5000 руб.³³

СОВЕТ

Не надо отказываться представлять налоговикам запрошенные ими в ходе «встречки» документы без особых на то причин.

Иначе вы обеспечите и штраф, который наверняка придется оспаривать в суде, и ненужное внимание к фирме или предпринимателю.

12. Вызов на комиссию

Чтобы подвигнуть налогоплательщиков на пополнение бюджета, при инспекциях и при региональных УФНС действуют комиссии по легализации налоговой базы¹. В этой главе мы расскажем, кому надо готовиться к вызову на такие комиссии, как следует себя вести на них и почему лучше не игнорировать «приглашение» явиться на ковер.

Кто входит в группу риска

Итак, первыми претендентами на вызов в ИФНС являются следующие налогоплательщики²:

<или> показывающие убытки на протяжении как минимум 2 лет подряд;

<или> имеющие большую долю вычетов по НДС (89% и более от суммы начисленного налога);

<или> имеющие низкую налоговую нагрузку по налогу на прибыль, по налогу при «доходно-расходной» УСН, по акцизам, ЕСХН или же по НДФЛ, уплачиваемому предпринимателями;

бухгалтеру на заметку Под низкой налоговой нагрузкой по налогу на прибыль понимается, в частности:

- для фирм, занимающихся производством продукции, — нагрузка менее 3%;
- для торговых организаций — нагрузка менее 1%.

При этом налоговая нагрузка определяется так:

$$\begin{array}{|l|} \hline \text{Налоговая} \\ \text{нагрузка} \\ \text{по налогу} \\ \text{на прибыль} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|l|} \hline \text{Сумма исчислен-} \\ \text{ного налога} \\ \text{(строка 180 листа 2} \\ \text{декларации)} \\ \hline \end{array} / \left(\begin{array}{|l|} \hline \text{Доходы} \\ \text{от реализации} \\ \text{(строка 010 листа 2} \\ \text{декларации)} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|l|} \hline \text{Внерезидентные} \\ \text{доходы} \\ \text{(строка 020 листа 2} \\ \text{декларации)} \\ \hline \end{array} \right) \times \begin{array}{|l|} \hline 100\% \\ \hline \end{array}$$

<или> налоговые агенты по НДФЛ, имеющие задолженность по перечислению налога или снизившие поступления по нему более чем на 10% по сравнению с предыдущим годом;

<или> работодатели, выплачивающие зарплату ниже среднеотраслевого уровня в субъекте РФ либо ниже регионального прожиточного минимума. Последние, кстати, под особым прицелом у налоговиков.

бухгалтеру на заметку *Надо понимать, что низкие зарплаты интересуют налоговиков не потому, что они радеют о благосостоянии ваших работников. Их цель — вывести из тени серые зарплаты и тем самым повысить собираемость НДСФЛ;*

<или> предприниматели, заявившие профессиональный налоговый вычет по НДСФЛ в размере более 95% от всего полученного за год дохода;

<или> предприниматели, имеющие НДС к уплате, но сдающие нулевые декларации 3-НДСФЛ.

Вы нашли себя среди тех, кого налоговики могут отобрать для разбора полетов? Тогда вам имеет смысл более внимательно ознакомиться со всем нижесказанным.

Первый тревожный звонок

Тем, кто попал под прицел, налоговики заблаговременно — не позднее чем за 1 месяц до даты предполагаемой комиссии — рассылают типовые информационные письма³. В них излагаются все подозрительные, по мнению инспекторов, факты и обстоятельства. Кроме того, в письме налогоплательщику предлагается самостоятельно встать на путь исправления, а именно:

<или> перепроверить свои налоговые показатели и представить либо пояснения, либо уточненки с увеличенной суммой налога;

<или> погасить задолженность по НДСФЛ;

<или> принять меры по повышению зарплаты до желаемого уровня.

Также предлагается оценить свои риски в соответствии с Общедоступными критериями⁴, по которым налоговики отбирают претендентов для выездных проверок.

С того момента, как вы получили такое письмо, у вас есть **10 рабочих дней** на то, чтобы должным образом продемонстрировать свою «работу над ошибками», например подать уточненную декларацию и доплатить налог⁵. Если же вы считаете, что у вас и так все нормально, то можете направить в инспекцию письмо примерно такого содержания: «По итогам дополнительной проверки декларации по налогу _____ за _____ ошибок и неточностей не обнаружено. Оснований для подачи уточненной декларации не имеется».

Вызов на ковер

Если, что называется, делом вы никак не отреагируете на информационное письмо, тогда уже налоговики пригласят вас для «разговора по душам», прислав Уведомление о вызове в налоговый орган налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)⁶ с указанием места, даты и времени встречи.

Сразу скажем: не повторяйте ошибок тех, кто пытался оспаривать в суде вызов на комиссию. Это бессмысленное занятие⁷. Налоговые органы имеют полное право вне рамок проверки вызывать налогоплательщиков письменным уведомлением для дачи пояснений⁸. А те, в свою очередь, обязаны выполнять законные требования налоговиков⁹.

бухгалтеру на заметку

Если явка на комиссию в назначенный день невозможна по какой-то уважительной при-

чине (например, командировка директора или болезнь главбуха), надо письменно сообщить об этом в ИФНС. Заседание, скорее всего, перенесут на другую дату и повторно пришлют уведомление.

Проигнорировать вызов, не явившись на комиссию без уважительной причины, — тоже не лучшая идея. Во-первых, тем самым будет обеспечен штраф для руководителя фирмы или предпринимателя — от 2000 до 4000 руб.¹⁰ Но заметим, что этот штраф предусмотрен именно за необоснованную неявку. Если же налогоплательщик явится, но откажется давать пояснения, то оштрафовать его налоговики не вправе¹¹.

Во-вторых, от вас все равно не отстанут, а вызовут на комиссию повторно. Если вы снова не явитесь, тогда последует приглашение на комиссию уже в региональное УФНС. Ну а если и этот вызов останется без ответа, тогда выездная проверка вам практически обеспечена¹². Стоит ли говорить, что пренебрежение повторными вызовами на комиссию — это повод для повторных же штрафов для руководителя или ИП...

Кому идти?

По-хорошему, инспекторы хотят лицезреть непосредственно руководителя (ИП) или главного бухгалтера. У последнего с собой должна быть соответствующая доверенность, выписанная руководителем организации или предпринимателем. Но на комиссию может прийти и какой-либо иной представитель налогоплательщика, в частности юрист компании, также с доверенностью. Можно явиться и в большем составе, например главбух и юрисконсульт.

Главное, чтобы представитель не был «формальным», отправленным на комиссию, что называется, для видимости. Он должен суметь выстроить конструктивный диалог с инспекторами, грамотно ответить на их вопросы и привести разумные и убедительные доводы по тем фактам, которые явились причиной вызова на комиссию (убыточность, низкие зарплаты и т. д.). А значит, это должен быть человек, хорошо осведомленный о состоянии дел вашей фирмы или ИП. Присутствие на комиссии человека несведущего, не способного внятно объяснить те или иные факторы, — это лишний повод для инспекторов взять налогоплательщика на карандаш. В связи с этим если, к примеру, ваш директор не привык вникать в налоговые тонкости фирмы, то лучше его одного на комиссию не отпускать.

ВНИМАНИЕ

Учтите, что представлять на комиссию копии каких-либо документов, запрошенных в Уведомлении о вызове, — это ваше право, но не обязанность.

Тому, кто пойдет на комиссию, целесообразно заранее выстроить линию защиты. То есть продумать аргументы, которые

помогут обосновать наличие у вас «подозрительных» обстоятельств. При этом можно запастись доказательствами вашей правоты, например расчетами, копиями документов, регистрами налогового и бухгалтерского учета. Многие бухгалтеры берут с собой заранее подготовленные пояснения и затем просят приобщить их к материалам заседания комиссии.

внимание

По итогам заседания комиссии информация о деятельности налогоплательщика может быть направлена налоговиками в органы внутренних дел, прокуратуру, миграционную службу, трудинспекцию и иные контролирующие органы.

И вообще, бояться комиссий не надо, если, конечно, ваша компания (ИП) не злостный уклонист. По большому счету, это воспитательная работа с налогоплательщиками, не более. С вами побеседуют, настоятельно порекомендуют улучшить свои налоговые показатели, предупредят о возможности выездной проверки и отпустят с миром. Кстати, все данные вам рекомендации и срок для устранения

нарушений будут изложены в протоколе заседания комиссии, с которым вас должны ознакомить под роспись. Если пожелаете, вам выдадут и копию протокола¹³.

В свою очередь, вы узнаете, какое досье есть у налоговиков на вашу компанию, сможете объективно оценить свои риски и, что называется, подстелить соломки на особо проблемные участки вашего налогового учета.

Комиссия прошла: к чему готовиться?

К тому, что вы теперь на особом контроле у ИФНС. И скорее всего, за вами будут какое-то время наблюдать на предмет того, учли ли вы рекомендации налоговиков.

Если же никаких положительных в налоговом плане сдвигов замечено не будет, с большой долей вероятности можно сказать, что вас включат в кандидаты на выездную проверку.

13. Кассовые проверки: контроль без правил

.....

Так называемые кассовые проверки бывают двух видов:

— проверка применения ККТ, а у тех, кто освобожден от ее применения, — проверка выдачи БСО либо по требованию покупателя товарных чеков, квитанций, иных подтверждающих получение оплаты документов;

— проверка полноты оприходования наличной выручки. Фактически это проверка соблюдения всех требований кассовой дисциплины. Ведь для того, чтобы проверить, полностью ли оприходована наличная выручка, налоговикам нужно посмотреть большинство связанных с ведением кассы документов. По ним инспекторы могут обнаружить и иные кассовые нарушения, и это будет законным поводом для штрафа за них¹. Точно так же инспекторы могут обнаружить в ходе этой проверки и нарушения работы с ККТ.

Проходить эти две проверки могут как по отдельности, так и одновременно.

.....

На чем все основано

Кассовые проверки, хотя их и проводят налоговые инспекции², не являются налоговыми проверками³. Не подпадают кассовые проверки и под действие Закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ о защите прав юрлиц и ИП при осуществлении госконтроля⁴.

Поэтому на кассовые проверки не распространяются все установленные этим Законом и Налоговым кодексом правила проведения проверок, гарантии прав проверяемых и ограничения для проверяющих — по частоте, продолжительности и глубине проверок, запросу документов и т. д. И введенный с 2016 г. трехлетний мораторий на проверки малого бизнеса⁵ кассовых проверок не касается.

А детальных правил проведения кассовых проверок нет. Есть два разработанных Минфином Регламента их проведения: один — для проверок ККТ⁶, другой — для проверок полноты оприходования наличной выручки⁷. Но они, во-первых, довольно скудные, а во-вторых, адресованы прежде всего самим проверяющим.

Вам эти Регламенты полезны лишь как информация о том, чего ожидать от инспекторов. Не стоит рассчитывать на то, что если налоговики нарушат Регламент, то суд отменит назначенный по итогам проверки штраф как основанный на недопустимых доказательствах⁸.

Суды среди прочего отмечают, что в самих Регламентах нет перечня нарушений порядка проведения проверки, при которых полученные в ходе проверки доказательства становятся недопустимыми⁹. Бывают, как вы увидите дальше, исключения, но это единичные случаи.

К кому могут прийти с проверкой

Как инспекция выбирает, к кому прийти, в общедоступных документах не сказано. Но понятно, что ее интересуют те, кто активно работает с наличными. Это прежде всего торговые точки (офисы продаж).

Также о том, что вы получаете или расходуете наличные, инспекция может узнать, в частности:

- из данных, которые банки передают налоговикам, — в них будут фигурировать сведения о внесении на расчетный счет наличной выручки, снятии денег на хозрасходы и зарплату;
- при проверке вашего контрагента, у которого вы принимали или которому выдавали наличные и у которого остался документ об этом;
- из жалоб ваших покупателей, в том числе и тех, которым вы не выдали чек ККТ¹⁰.

Поводом для проверки может стать выбитый от имени вашей фирмы чек незарегистрированной ККТ, или квитанция к вашему

ПКО на представителя другой организации на сумму больше 100 000 руб., или даже ресторанный счет (инспекция проверит, есть ли соответствующая сумма в фискальной памяти ККТ¹¹).

От проверки кассовой дисциплины не застрахованы:

- предприниматели, несмотря на то что они пользуются правом не вести кассовую книгу и не оформлять ПКО и РКО¹². Инспекторов может интересовать, соблюдает ли ИП лимит расчетов наличными с другими ИП и организациями. Заодно они посмотрят, ведет ли предприниматель книгу учета доходов и расходов (КУДиР), так как от оформления кассовых книг и ордеров освобождены лишь ИП, ведущие КУДиР;

- малые предприятия¹³, хотя они и вправе не устанавливать лимит остатка наличных в кассе и хранить там любую сумму без ограничения¹⁴. Ведь все остальные кассовые правила для них обязательны.

бухгалтеру на заметку

Нарушения кассовой дисциплины и применения ККТ инспекторы могут обнаружить в ходе налоговой проверки. В этом случае проводящий налоговую проверку инспектор сообщит о найденном нарушении в профильный отдел своей ИФНС, чтобы он при наличии оснований привлек вас к ответственности¹⁵.

Когда могут прийти

С проверкой могут прийти в любое время. **Заранее предупредить** о проверке, даже если она плановая, налоговики не обязаны¹⁶ (не путайте с плановыми проверками других контролирующих служб, для которых законом предусмотрено обязательное предупреждение о дате начала проверки не позднее чем за 3 рабочих дня¹⁷).

У директора (другого законного представителя организации, ИП) **есть право присутствовать при проведении проверки**¹⁸. Он должен ознакомиться с поручением на проверку, расписаться в нем и поставить дату¹⁹.

Означает ли это, что инспекторы не вправе начать проверку, если директора (ИП) нет на месте? Не означает — так считают и ФНС, и суды.

ФНС указывает, что в этом случае проверка начинается без представителя организации (ИП), не приостанавливается и не продлевается. Инспекторы должны²⁰:

- ознакомить с поручением на проведение проверки того работника, который работает с наличными, и получить его подпись об ознакомлении;
- сделать в поручении отметку об отсутствии директора (предпринимателя)²¹;
- само поручение отправить в адрес организации (ИП) по почте.

И оспорить в суде штраф из-за того, что проверку начали в отсутствие директора (ИП), обычно не удастся. Общий смысл судебных решений таков: достаточно, чтобы директор (ИП) или законный представитель был ознакомлен с актом проверки и присутствовал при подписании протокола либо был надлежащим образом извещен о месте и времени его подписания. Тогда права организаций (ИП) не нарушены, так как у них есть возможность представить свои объяснения и возражения²².

Не помогает оспорить штраф и ссылка на то, что по КоАП осмотр принадлежащих организации помещений, территорий, находящихся там вещей и документов может проводиться только в присутствии представителя юрлица (ИП)²³. Это правило²⁴ применяется с момента возбуждения дела об административном нарушении²⁵, то есть уже после того как проверка проведена и составлен акт по ее результатам.

Если же директор (ИП) присутствует, но отказывается поставить подпись в поручении, инспекторы должны сделать об этом отметку в поручении²⁶. А вот отсутствие в нем и подписи об ознакомлении, и отметки об отказе (уклонении) от подписания может быть одним из оснований для отмены штрафа судом²⁷.

Куда могут прийти

Прийти с проверкой могут не только в главный офис. Если у организации есть обособленные подразделения, работающие с наличными, могут проверить отдельно одно из них. Напомним, в каждом ОП, где есть операции с наличными, должны быть:

- свой кассир²⁸;
- своя кассовая книга²⁹ — ее отсутствие расценивается как неполное оприходование наличных, даже если кассовые операции ОП записываются в кассовой книге головного подразделения или другого ОП;
- зарегистрированная именно по этому адресу ККТ (если, конечно, есть прием наличных, который предполагает ее применение³⁰).

Также могут проверить применение ККТ в принадлежащих вам платежных терминалах.

Как часто могут приходить

Хоть каждый день с новой проверкой — никаких ограничений по частоте проведения кассовых проверок не существует³¹.

Это надолго?

Срок проведения проверки устанавливает руководитель инспекции. Этот срок не может быть больше:

- **по проверкам ККТ** — 5 рабочих дней с даты выписки **поручения** до дня составления акта по результатам проверки³². Однако суд не счел основанием для отмены штрафа составление акта проверки позже этого срока (с опозданием на 1 рабочий день), поскольку это не лишило директора (ИП) возможности представить возражения, документы и доказательства³³;
- **по проверкам полноты учета выручки** — 20 рабочих дней с даты **предъявления** вам **поручения** до дня составления акта по результатам проверки³⁴.

Какой период могут проверить

Любой — ограничений не установлено³⁵. Срок давности по кассовым нарушениям — 2 месяца³⁶. Поэтому более ранние периоды, по идее, не должны интересовать инспекцию. Однако

иногда налоговики требуют документы за последний год или даже за последние несколько лет³⁷. Это не запрещено, и вы должны будете их представить (конечно, не считая случая, когда срок хранения документа уже истек).

бухгалтеру на заметку

В большинстве ситуаций не нужно тратить время и силы на то, чтобы дооформить и привести в порядок относящиеся к операциям более двухмесячной давности документы. За это все равно не оштрафуют. Исключением является ситуация, когда ваше нарушение — длящееся. Тогда 2 месяца срока давности отсчитывают от даты обнаружения нарушения. Но длящиеся нарушения в сфере кассовой дисциплины и ККТ — редкость (это, например, полное отсутствие кассовой книги)³⁸.

Регламенты № 132н и 133н не предусматривают указания в поручении на проверку периода, который эта проверка должна охватывать. Его инспекторы определяют сами на месте. По крайней мере, отсутствие такого указания суды не считают основанием для отмены штрафа³⁹.

Запрет на повторную проверку кассы и ККТ и, соответственно, на повторное истребование документов за уже проведенный период не установлен. Впрочем, и особого смысла проводить такие повторные проверки нет.

С чего начинается проверка

Это зависит от того, с какой из двух проверок к вам пришли.

Проверка полноты оприходования наличной выручки

Начинается она с предъявления поручения на проверку и служебных удостоверений⁴⁰.

бухгалтеру на заметку

Бывает и такое, что инспекторы не являются лично, а присылают письмо с требованием представить документы. В нем ссылаются на проводимую в отношении вас проверку полноты оприходования выручки. Если к требованию не приложено


поручение на проведение проверки и вы убедились, что до этого вам его не присылали, не предъявляли и вас не вызывали в инспекцию для его предъявления, то вы не обязаны представлять документы⁴¹.


Проверка ККТ

Об этой проверке вы узнаете тогда, когда она уже будет идти полным ходом. Сначала инспекторы, не объявляясь, проверяют:

- применяете ли вы ККТ при расчете наличными;
- выдаете ли вы при получении оплаты чеки ККТ, БСО или по требованию покупателя документ, подтверждающий прием денег (товарный чек, квитанцию и т. п.).

Для этого инспекторы:

 сами купят у вас что-то. ВС недавно подтвердил, что такая форма контроля за применением ККТ правомерна, а составленный по результатам такой покупки акт должен приниматься судами в качестве доказательства нарушения⁴²;

 будут наблюдать (возможно, с фото- или видеосъемкой⁴³) за приемом денег от покупателей.

Только после завершения этой части проверки инспекторы обнаружат себя: предъявят вам поручение на проверку⁴⁴ и свои удостоверения.

При проверке ККТ в платежном терминале (по месту нахождения которого отсутствуют рабочие места вашей организации (ИП)) инспекция должна:

- сначала проверить выдачу надлежащего чека терминалом;
- в поручении на проверку сделать отметку об отсутствии директора (ИП)⁴⁵;
- вручить вам поручение на проведение проверки (например, отправить его почтой или даже вызвать для его получения вас к себе письмом, телеграммой, по телефону) и дать вам возможность представить пояснения, возражения, необходимые документы и прочие доказательства своей невиновности.

Если же у инспекции нет доказательств уведомления организации (ИП) о проверке или уклонения руководителя (ИП) от получения поручения на проверку, то суд может отменить штраф⁴⁶.

Вывод об уклонении от получения поручения на проверку, от ознакомления с актом проверки и от явки для подписания

протокола суд может сделать, если у инспекции есть почтовое уведомление с отметкой о получении⁴⁷. А вот представленные инспекцией телефонограмму и распечатку звонков на номер проверяемого ИП суд не принял как доказательство уведомления надлежащего лица⁴⁸.

Недочеты в поручении на проведение проверки

Некоторые из них дают вам:

«или» шанс оспорить в суде штраф за найденные в результате проверки нарушения;

«или» право вовсе не пустить проверяющих на проверку.

Другие же, наоборот, хотя и кажутся вопиющими нарушениями, но не рассматриваются судами как нарушение ваших прав и основание для отмены штрафа.

В любом случае, подписывая предъявленное вам поручение, напишите рядом со своей подписью обо всем, что вас в поручении смущает. А смутить вас должно, в частности, следующее.

Поручение с истекшим «сроком годности»

Проверка ККТ. Предъявленное вам поручение должно быть датировано не позднее вчерашнего дня. Это следует из Регламента № 132н, который на проверку выдачи чеков дает «1 рабочий день от даты поручения»⁴⁹.

Бывает, что в поручении вообще не указана дата его выдачи. Суд отменил штраф по итогам проверки, проведенной на основании такого поручения. В нем были указаны только даты, в которые проверка должна была начаться и закончиться. Инспекция пришла с проверкой накануне последнего дня срока. И суд решил, что однодневный срок нарушен⁵⁰. И уж тем более суд отменил штраф, когда на момент начала проверки с выдачи поручения прошло больше 5 рабочих дней, отведенных Регламентом № 132н на всю проверку. Суд указал, что по истечении срока проверки поручение становится недействительным⁵¹.

Проверка полноты оприходования наличной выручки. На предъявление поручения Регламент № 133н дает инспекторам 2 рабочих дня от его выдачи⁵². Соответственно, можно считать, что после истечения этого срока поручение утрачивает силу.

Нельзя точно определить, кого должны проверить по такому поручению

В Регламенте № 132н ничего не сказано о том, как должна быть обозначена проверяемая организация (ИП). И при проверках ККТ нередко бывает, что инспекторы, получив поручение, самостоятельно от руки дописывают в него через запятую наименование или адреса других, изначально не указанных в нем организаций (ИП) и проводят у них проверку. Один суд в таком случае (инспекция проверила организацию, чье местонахождение было вписано от руки в поручение на массовую проверку предпринимателей другого района) штраф из-за этого отменил⁵³.

бухгалтеру на заметку

Бывает, что в поручении вообще не указано, на проверку какой организации (ИП) оно выписано. Это так называемая рейдовая проверка, когда в поручении обозначена только территория (улица, район), на которой она должна быть проведена. И есть решение суда о том, что это правомерно⁵⁴.

В поручении нет ф. и. о. тех, кто пришел с проверкой

Проверьте, чтобы ф. и. о. пришедших к вам проверяющих из ИФНС совпадали с названными в поручении. Если проводить проверку будут не те, кто указан в поручении, или в нем вообще не будет фамилий инспекторов, то есть шансы штраф оспорить⁵⁵.

Кем подписано

Поручение должно быть подписано руководителем инспекции или его заместителем⁵⁶. Если подписал кто-то другой, то поручение нельзя считать действительным. Кстати, поручение выписывается на основании решения руководителя инспекции, но само решение показывать вам не обязаны.

бухгалтеру на заметку

К указываемой в поручении формулировке предмета проверки в инспекциях порой отно-

сятся небрежно. Но это не повод не пускать проверяющих. В Регламентах № 132н и 133н нет четких требований к обозначению в поручении предмета проверки. В случае, когда в поручении было указано «проверка финансовой деятельности общества», суд не усмотрел основания для отмены штрафа за неоприходование наличной выручки⁵⁷.

Что предоставить налоговикам

После того как вам предъявили поручение, вы должны по требованию проверяющих⁵⁸:

- выдать им документы, связанные с применением ККТ и БСО, а также с учетом наличных денег⁵⁹. Если инспекторы хотят изучить документы прямо у вас на месте, удобнее дать им оригиналы. Изымая их у вас в качестве доказательств нарушения,

внимание

Инспекторам запрещено требовать у вас документы, не имеющие отношения к предмету проверки⁶⁰.

налоговики должны составить протокол⁶¹. Документацию, которая ведется в электронном виде, нужно распечатать — по мнению ФНС, представить ее в электронном виде нельзя⁶². Если вас просят принести документы в инспекцию, сделайте

заверенные подписью руководителя (ИП) копии, составьте опись документов и получите на ней штамп инспекции о приеме;

- предоставить доступ к ККТ, к использованным накопителям фискальной памяти и контрольным лентам, к паролям ККТ для снятия отчетов и к автоматизированной системе, формирующей БСО (если вы пользуетесь такой системой, а не заказываете бланки в типографии);

- дать возможность пересчитать деньги в кассе при проверках полноты учета наличной выручки⁶³;

- дать возможность пересчитать наличные в денежном ящике ККТ. О результатах пересчета инспекторы должны составить отдельный акт, один экземпляр которого обязаны вручить вам. До начала пересчета кассир должен представить расписку об отсутствии или наличии в ящике ККТ личных денег и о пред-

ставлении всех имеющихся у него кассовых документов и документов, связанных с ККТ⁶⁴. Также проверяющим нужно представить документ о сумме наличных, выданных кассиру до начала смены в качестве размена;

- дать возможность пересчитать бланки строгой отчетности. По результатам пересчета тоже составляется отдельный акт в двух экземплярах: один — проверяющим, другой — вам⁶⁵;

- дать информацию о сформированных автоматизированными системами БСО, об их заполнении и выпуске.

За воспрепятствование проверке (не обеспечили доступ, не дали документы и информацию) возможен штраф⁶⁶:

- для организации — от 5000 до 10 000 руб.;
- для директора или предпринимателя — от 2000 до 4000 руб.

Если же из-за ваших действий оказалось вовсе невозможно провести или завершить проверку, то штраф будет больше: от 20 000 до 50 000 руб. и от 5000 до 10 000 руб. соответственно⁶⁷.

Также инспекторы в ходе проверки вправе:

- требовать от вас объяснения по предмету проверки;
- привлекать сторонних специалистов для проведения экспертизы⁶⁸ (например, инспекторы могут назначить ее, если заподозрят вмешательство в фискальную память).

Что и как будут искать

Искать будут все нарушения работы с наличностью, за которые положен административный штраф.

Кассовые нарушения

Штраф от 40 000 до 50 000 руб. для организации и от 4000 до 5000 руб. для директора и предпринимателя⁶⁹ предусмотрен⁷⁰ за следующие нарушения.

Неоприходование (неполное оприходование) в кассу **наличных**. Проверят, чтобы у вас на каждую операцию с наличными:

- были оформленные по всем правилам ПКО и РКО, в том числе и по операциям того дня, в который проводится проверка (исключение — наличные, принятые за текущий день/смену

через ККТ, на них на основании Z-отчета составляется один ПКО в конце дня/смены⁷¹;

- все эти ПКО и РКО были записаны в кассовой книге, причем за тот день, в который были оформлены (это и есть полное оприходование наличных⁷²).

Если у вас есть продажи за наличные через ККТ, то сопоставят сумму наличных, находящихся в ящике ККТ (за минусом выданного до начала смены размена и личных денег кассира), с данными фискального отчета, контрольной ленты, актов возврата денег покупателям и записями в журнале кассира-операциониста. Затем сверят записи в журнале кассира-операциониста с ПКО и данными кассовой книги, книги учета доходов и расходов (если вы на спецрежиме или являетесь ИП) и бухгалтерских регистров⁷³ (обычно смотрят счет 50 «Касса» и субсчет «Выручка» счета 90 «Продажи»).

Также проверят наличие на контрольной ленте всех порядковых номеров кассовых чеков, сверят их номера и суммы с номерами и суммами ваших чеков, имеющих у инспекторов.

Если вместо ККТ у вас БСО, то сопоставлять с данными кассовой документации будут суммы в корешках использованных БСО. Также проверят фактическое наличие БСО, сверят количество копий (корешков) БСО за проверяемый период с данными книги учета бланков, актов их приемки и инвентаризации.

Если проверяют обособленное подразделение, то также посмотрят, есть ли у него своя отдельная кассовая книга и записаны ли в нее все ПКО и РКО по операциям подразделения.

Накопление в кассе наличных сверх лимита. Проверят правильность расчета лимита остатка наличных в кассе (если с проверкой пришли в ОП — расчета лимита для этого ОП)⁷⁴ и документы, которыми подтверждаются вошедшие в расчет лимита показатели (включая кассовую книгу, ПКО и РКО за соответствующие даты). Сверят с верным лимитом выведенные в кассовой книге суммы остатка кассы на конец каждого дня.

Несоблюдение порядка хранения свободных (то есть сверхлимитных) наличных (они должны храниться на банковском счете⁷⁵). Под это нарушение налоговики обычно пытаются «подтянуть», например, расходование наличной выручки на запрещенные ЦБ цели⁷⁶ (выдачу и возврат займов, выплату дивидендов

и т. п.), выдачу денег под отчет без оформления заявлений от работников. Посмотрят ПКО и РКО, а также договоры и первичные документы, по которым происходили выдача и прием денег.

Расчеты наличными с организациями или предпринимателями на сумму больше 100 000 руб. по одному договору⁷⁷. Посмотрят ПКО и РКО, выписанные на представителей юрлиц и ИП, договоры и первичные документы.

ККТ-нарушения

Оштрафовать на сумму от 1500 до 2000 руб. продавца-кассира, от 3000 до 4000 руб. — директора (ИП) и от 30 000 до 40 000 руб. — организацию могут⁷⁸ за следующие нарушения.

Неприменение ККТ или БСО, невыдача чека, БСО, документа об оплате (товарного чека, квитанции и т. п.), который оформляется по требованию покупателя. Чтобы выявить такие нарушения, инспекторы могут сами что-то купить у вас или наблюдать, как вы принимаете оплату от покупателей⁷⁹. Также они посмотрят, есть ли данные о ранее попавших в инспекцию ваших кассовых чеках в фискальной памяти вашей ККТ.

Также, если вы пользуетесь правом не применять ККТ, инспекторы убедятся в том, что реквизиты БСО и (или) документов, выполненных на БСО, соответствуют установленному для них перечню реквизитов. То же и с документами, выдаваемыми по требованию покупателя вмененщиками и ИП на патенте⁸⁰.

бухгалтеру на заметку

Если проверяют вмененщика или ИП на патенте, оказывающего услуги населению, то оштрафовать его за невыдачу БСО можно, даже если покупатель и не просил выдать ему этот документ⁸¹. Поэтому лучше выдавать БСО всем подряд, не дожидаясь просьбы.

Применение ККТ, которая не соответствует предъявляемым к ней требованиям, применение ККТ с нарушением порядка работы с ней и ее регистрации⁸². Проверят целостность корпуса, срок эксплуатации, исправность, та ли это ККТ, что была заявлена при регистрации, наличие знаков, марок-пломб и т. д. Посмотрят, соответствуют ли:

- реквизиты, отпечатанные ККТ на чеке, — перечню установленных для этой модели реквизитов и легко ли они читаются;
- время на чеке — времени покупки и реальному времени (допускается расхождение максимум в 5 минут⁸³);
- место установки ККТ — тому, что было заявлено при ее регистрации.

Также посмотрят всю документацию, связанную с приобретением, регистрацией, вводом в эксплуатацию ККТ, данные контрольных лент, накопителей фискальной памяти.

В какой срок представить документы

Обязаны ли вы дать инспекторам запрошенные ими документы **сразу в первый же день проверки**? Этот вопрос обычно возникает, если:

«или» в документах что-то не в порядке (не заполнена кассовая книга за последние несколько дней, нет подотчетных заявлений и т. п.) и вам нужно время все дооформить;

«или» в момент начала проверки на месте нет кассира либо бухгалтера (главбуха), которые заведуют всеми этими документами.

Регламенты № 132н и 133н на «процедуру рассмотрения документов» отводят 1 рабочий день с даты предъявления поручения на проверку⁸⁴. Из этого можно сделать вывод, что 1 рабочий день — это срок, в который вы должны представить документы (даже сама ФНС об этом пишет⁸⁵). Получается, что если инспекторы поручение на проверку предъявили и документы потребовали сегодня, то представить вы их обязаны не позднее чем завтра (а если завтра — выходной, то в следующий за ним рабочий день).

Однако есть решения судов о том, что документы **должны быть представлены** инспекторам **в тот же день**, когда вам **предъявлено поручение** на проверку, ведь иначе теряется ее смысл. В одной такой истории у фирмы на начало проверки не было оформленных кассовых книги и ордеров, но она представила их инспекции уже на следующий день. Инспекция отказалась их принять и оштрафовала за неоприходование наличных,

а суд ее поддержал⁸⁶. В некоторых решениях судов подчеркивается, что кассовые ордера и кассовая книга должны заполняться непосредственно при совершении кассовой операции, поэтому предполагается, что у организации есть возможность представить их сразу, а если она сделала это позже, пусть даже и до составления акта и протокола, штраф правомерен⁸⁷. И неудивительно, что, когда документы были представлены только в суд, судьи не сочли это доказательством того, что представленные документы существовали на момент проверки⁸⁸.

А если **главбух, бухгалтер либо кассир** в длительном отсутствии — **в отпуске или на больничном**? Это тоже не причина задерживать представление запрошенных проверяющими документов хотя бы на день. Так, инспекция оштрафовала за неопритоводование выручки организацию, у которой на первый день проверки отсутствовала кассовая книга за полтора последних месяца из-за того, что кассир все это время была на больничном. Заполненная кассовая книга была доставлена в инспекцию уже на следующий день, но это не помогло — инспекция отказалась принять этот документ, а суд признал ее правоту⁸⁹. Он решил, что установленный Регламентами 1 рабочий день — это срок, в который инспекторы обязаны рассмотреть уже представленные документы, а вовсе не срок представления самих документов.

В другом аналогичном случае директор в суде ссыался на то, что полномочий кассира больше ни у кого из сотрудников нет, поэтому в тот день представить кассовую книгу было невозможно. Но суд не принял это во внимание⁹⁰. И правильно. Ведь как заменить того или иного работника на время его отсутствия — забота самой организации. Если кассир «выпал» из рабочего процесса, а операции с наличными продолжаются, нужно временно назначить кассиром другого человека из числа работников⁹¹. Подходящих работников нет? Тогда обязанности кассира директор (ИП) должен выполнять сам⁹².

бухгалтеру на заметку

Суды указывают, что последующее представление налоговикам заполненной кассовой книги, которая на начало проверки, как установили проверяющие, заполнена не была, свидетельствует лишь об исправлении нарушения, но от штрафа за него не избавляет⁹³.

А если бухгалтер приходящий и кассовая документация ведется не в электронном виде с подписанием ее электронной подписью, а на бумаге? Нередко бывает, что бумажную кассовую книгу, а иногда даже и ПКО с РКО составляет «удаленный» бухгалтер, работающий по гражданско-правовому договору. Ему передают данные обо всех операциях за день, а он делает на них кассовую документацию и время от времени привозит ее для подписания. В этом случае представить их проверяющим в тот же день тоже бывает невозможно.

ВНИМАНИЕ

Факт получения от вас документов инспекторы должны зафиксировать в акте проверки⁹⁴.

Такая организация работы неправильная и закономерно приведет к штрафу за неоприходование наличных.

Дело в том, что приходные и расходные ордера и кассовую книгу должен оформлять тот, кто ведет кассовые операции, то есть принимает и выдает наличные. Его и следует назначить кассиром⁹⁵. Причем ПКО и РКО оформляют в момент приема и выдачи денег соответственно⁹⁶. А кассовая книга должна ежедневно находиться в месте операций с наличными, потому что⁹⁷:

- записи в ней кассир должен делать непосредственно в день получения или выдачи денег — только тогда деньги считаются оприходованными⁹⁸;
- бухгалтер после подписания кассиром листа книги за день тут же сверяет записи с кассовыми ордерами и подписывает лист книги.

Как видим, безопаснее вести всю документацию по кассе и ККТ так, чтобы она в любой момент была готова к проверке.

Особая ситуация — когда в момент появления проверяющих на месте **нет** не только **директора**, но и **никого из работающих с наличными** сотрудников. То есть прием и выдача наличных в день, когда пришла проверка, не проводится. Получается, предъявить поручение на проверку просто некому — все равно что проверяющие пришли бы в нерабочие часы организации. Однако известен случай, когда инспектор в такой ситуации предъявил поручение инженеру и потребовал от него представить все необходимые для проверки ККТ документы. Инженер этого делать

не стал, в поручении не расписался. Тогда проверяющие сами взяли те документы, которые находились в помещении в открытом доступе, а инженера инспекция оштрафовала за воспрепятствование деятельности проверяющих⁹⁹. Но суд этот штраф отменил — на том основании, что инженер не являлся законным представителем ИП, у которого работал, а его должностные обязанности не предусматривали доступа к документации по ККТ¹⁰⁰.

Если требуют «необязательные» документы

Налоговики при запросе документов часто используют стандартный их перечень, приведенный в Регламентах № 132н и 133н. В нем могут быть такие документы, которые вы в силу разных причин не обязаны составлять, например:

- журнал регистрации ПКО и РКО. Со времени утверждения Регламента № 133н кассовый порядок изменился¹⁰¹ и больше не предусматривает ведение этого журнала;
- сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации (форма № КМ-7) и справка-отчет кассира-операциониста (форма № КМ-6). Если у вас один кассир-операционист или на ККТ работает сам ИП, то составлять их не нужно¹⁰²;
- кассовая книга, ПКО, РКО у предпринимателей¹⁰³.

В этих и подобных случаях нужно письменно уведомить инспекторов о причине непредставления документов.

Если требуют «непрофильные» документы

Инспекторы вправе требовать у вас только документы и сведения, которые относятся к предмету проверки¹⁰⁴. И если к вам пришли проверять только применение ККТ, то, получается, не должны требовать документы по учету наличных (ПКО, РКО, кассовую книгу и т. д.), а также регистры бухучета. А если что-

то из этого запросят, то вы можете отказаться представлять документы, потребовав от инспекторов отдельное поручение на проведение проверки полноты оприходования выручки.

Вместе с тем сам Регламент № 133н предписывает инспекторам в ходе проверки полноты оприходования выручки требовать некоторые документы, не имеющие к ней прямого отношения¹⁰⁵.

КУДиР у организаций-спецрежимников и ИП

Напрямую с предметом проверки эта книга связана только у предпринимателей — служит подтверждением того, что ИП правомерно пользуется правом не оформлять кассовые ордера и кассовую книгу¹⁰⁶. Что до организаций на УСН и ЕСХН, то их КУДиР не имеет отношения к предмету кассовых проверок, так как является регистром налогового, а не кассового учета. Поэтому требовать ее инспекторы не имеют права. А вы, соответственно, не обязаны ее представлять. И оштрафовать вас за противодействие проверке в этом случае нельзя.

Но противиться не имеет смысла, даже если на момент проверки в КУДиР нет записей о принятых за последнее время суммах, которые вовремя отражены в кассовой книге. Штрафа за неполное оприходование наличной выручки в этом случае не должно быть. Ведь оприходование наличных — это отражение составленных на их прием и выдачу ПКО и РКО именно в кассовой книге¹⁰⁷. А нарушения в ведении КУДиР являются предметом совсем другой проверки — налоговой.

Регистры бухучета

Обычно инспекторы хотят проверить счет 50 «Касса» и субсчет «Выручка» счета 90 «Продажи». Но к оприходованию наличной выручки в «кассовом» смысле они не относятся. То есть с ними все так же, как и с КУДиР организаций.

Приказ о лимите кассы и расчет лимита

Напрямую этот приказ с предметом проверки полноты оприходования наличных не связан. Но если вы откажетесь его пред-

ставить, есть вероятность, что инспекторы попытаются вас оштрафовать за накопление наличных сверх лимита. Ведь отсутствие приказа о лимите означает, что лимит у вас вообще не установлен, то есть равен нулю, и хранить деньги в кассе вам вообще нельзя. Поэтому проще выдать его проверяющим.

Если приказ о лимите не содержит его расчета, то инспекция потребует у вас пояснения¹⁰⁸ и вы должны будете дать ей расчет.

Также инспекция может потребовать документы о наличных выручке или расходах, исходя из которых рассчитан лимит. Так она проверяет, верен ли расчет. Если расчет неверный, например в него включены суммы, которые не должны учитываться при подсчете лимита, то налоговики пересчитают лимит по правилам и сравнят результат своего расчета с остатками в кассе. За превышение — оштрафуют¹⁰⁹.

Даем объяснения

Вы вправе представлять их по собственной инициативе на любом этапе проверки: и в день вручения поручения на проверку, и позже — при составлении акта, рассмотрении материалов административного дела, в день составления протокола¹¹⁰.

Также объяснения у вас могут потребовать инспекторы¹¹¹. А по каждому факту расхождений (между суммами в документах и фактически имеющимися наличными, между разными документами и т. п.) они обязаны получить ваши объяснения¹¹².

Оформляйте объяснения письменно и прикладывайте заверенные копии подтверждающих документов — тогда инспекторы должны будут указать все это в акте и приложить к материалам проверки¹¹³.

Чем заканчивается проверка

Заключительный этап — окончательное оформление и подписание акта проверки (даже если нарушений не обнаружено)¹¹⁴. Если инспекторы нашли нарушения, то акт будет основанием для возбуждения административного дела и наложения штрафа¹¹⁵.

Оформление акта

Инспекторы обязаны составить акт в двух экземплярах, подписать сами, предложить подписать директору (ИП) и затем передать ему один экземпляр¹¹⁶. Директор (ИП) вправе поставить в акте отметку о своем согласии или несогласии с результатами проверки, а также с действиями или с бездействием инспекторов. Учтите, что при проверке ККТ все замечания и возражения можно самостоятельно вписать в акт либо оформить отдельным документом, сделав на него в акте ссылку¹¹⁷. А при проверке полноты оприходования выручки письменные объяснения и возражения представляются отдельным документом, а запись о нем инспектор должен сделать в акте сам¹¹⁸.

В акте, помимо реквизитов организации (ИП), ф. и. о. и подписей инспекторов, должны быть указаны следующие данные¹¹⁹.

| Проверка ККТ | Проверка полноты учета выручки |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● дата самого акта проверки; ● даты начала и окончания проверки; ● дата и номер поручения на проверку; ● перечень документов, полученных инспекторами в ходе проверки; ● документально подтвержденные факты нарушений, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых | |
| <p><i>В описании нарушений должны быть указаны положения нормативных правовых актов, которые были нарушены. Правда, отсутствие этих ссылок суд признал не настолько существенным нарушением регламента, чтобы отменить штраф¹²⁰</i></p> | |
| <ul style="list-style-type: none"> ● результат контроля за выдачей чеков ККТ (БСО)¹²¹; ● результат рассмотрения документов, запрошенных у организации (ИП)¹²²; ● результат проверки соблюдения требований к ККТ (БСО)¹²³ | <ul style="list-style-type: none"> ● период, за который проведена проверка; ● результат рассмотрения ваших документов¹²⁴; ● результат собственно контроля полноты оприходования наличных¹²⁵ |

Инспекторам не обязательно составлять акт в присутствии директора (ИП)¹²⁶, но они должны вручить его директору (ИП) либо представителю организации (ИП) или отправить организации (ИП) почтой. Если акт вручили другим работникам, не имеющим доверенности, которая позволяла бы им действовать от имени фирмы, то это может быть одним из оснований для отмены штрафа судом¹²⁷. А вот если у инспекции есть доказательство отправки акта почтой, но организация (ИП) по каким-то причинам его не получила, то оспорить штраф вряд ли удастся¹²⁸.

Срок составления акта по проверкам ККТ — 5 рабочих дней с даты выписки поручения¹²⁹, а по проверкам полноты оприходования наличных — 20 рабочих дней с даты предъявления поручения¹³⁰.

Наложение штрафа

На основании акта с нарушениями ИФНС составляет протокол и начинает производство об административном правонарушении¹³¹. С этого момента процесс регулируется уже не Регламен-тами, а КоАП¹³². В КоАП есть сроки составления протокола¹³³:

<или> немедленно после выявления нарушения;

<или> когда необходимо дополнительное выяснение каких-то обстоятельств — в течение 2 суток;

<или> когда необходимо административное расследова-ние¹³⁴ — после его проведения.

Однако если протокол составлен позже, то это не причина для отмены штрафа, при условии что на момент составления протокола не прошло 2 месяцев со дня совершения нарушения (со дня выявления нарушения, если оно — длящееся)¹³⁵.

Директор (ИП) должен подписать протокол, а инспекция обязана вручить ему под расписку копию протокола¹³⁶.

ВНИМАНИЕ

Постановление о штрафе должно быть вынесено в пре-делах срока давности при-влечения к ответственно-сти — 2 месяца со дня совершения нарушения, ина-че штраф незаконен¹³⁸.

Затем инспекция рассматривает материалы административного дела и не позже чем через 15 календар-ных дней со дня составления про-токола¹³⁷ выносит постановление о привлечении к ответственности — если, конечно, есть за что.

Директор (ИП) вправе присут-ствовать и при составлении прото-кола, и при вынесении постановле-

ния, чтобы дать объяснения, иные сведения и предоставить доказательства в свою пользу¹³⁹. Поэтому о датах и времени со-ставлении протокола и постановления инспекторы должны вас известить (принять для этого все меры). Если этого не было сде-лано и протокол или постановление составлены в отсутствие директора, то суд может отменить штраф¹⁴⁰.

Причем инспекция может направить такие извещения в электронном виде по ТКС в рамках налогового документооборота. Регламенты № 132н и 133н такого порядка уведомления не предусматривают, а кассовые проверки, как мы уже сказали, не являются налоговыми. Однако суд может признать это надлежащим уведомлением¹⁴¹.

Вы не согласны со штрафом

В таком случае вы вправе обратиться с жалобой на постановление о штрафе как в суд, так и в УФНС (к вышестоящему должностному лицу)¹⁴². Действовать нужно быстро, так как срок для обжалования — 10 суток (включая выходные и праздничные дни) со дня вручения или получения копии постановления о штрафе¹⁴³. Досудебное обжалование штрафов по результатам кассовых проверок, в отличие от решений по налоговым проверкам, не является обязательным.

Также вы можете пожаловаться вышестоящим налоговикам на инспекторов, которые действовали не по правилам, то есть с нарушением Регламентов № 132н и 133н и КоАП, либо некорректно себя повели. Они несут за это персональную ответственность¹⁴⁴. Такую жалобу можно направить не только на бумаге, но и через электронную форму на сайте ФНС или УФНС. На ее рассмотрение отведено 30 календарных дней с возможностью продления еще на 30¹⁴⁵. В результате вам сообщат о мерах, принятых в отношении инспекторов, которые нарушили ваши права¹⁴⁶.

бухгалтеру на заметку

..... Чтобы жаловаться обоснованно, письменно фиксируйте допущенные инспекторами нарушения — лучше прямо в поручении на проверку при его предъявлении и в актах, составляемых инспекторами в ходе проверки и по ее результатам.

Ссылки на законодательство

Глава 1. Камеральная проверка

- с. 7** 1) пп. 1, 2, 10 ст. 88, п. 5 ст. 174, п. 2 ст. 230, пп. 1, 3, 4 ст. 289 НК РФ
- с. 8** 2) п. 3 ст. 88 НК РФ
- 3) приложение № 1 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 4) п. 6 ст. 6.1, п. 5.1 ст. 23 НК РФ
- 5) п. 6 ст. 6.1, п. 1, подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ
- 6) п. 3 ст. 88 НК РФ
- с. 9** 7) п. 4 ст. 88 НК РФ; Письмо ФНС от 22.08.2014 № СА-4-7/16692 (п. 25)
- 8) приложение № 2.11 к Письму ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705
- 9) ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ
- 10) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 2.3)
- 11) п. 2 ст. 6.1, п. 2 ст. 88 НК РФ
- 12) п. 5 ст. 6.1 НК РФ
- 13) п. 1 ст. 93 НК РФ; Письмо Минфина от 18.02.2009 № 03-02-07/1-75
- с. 10** 14) п. 1 ст. 91 НК РФ
- 15) п. 4 ст. 80 НК РФ
- 16) п. 4 ст. 80 НК РФ; Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 1.3)
- 17) Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 2.2)
- 18) п. 4 ст. 80 НК РФ
- 19) Письмо ФНС от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ (вопрос 2)
- 20) п. 4 ст. 80 НК РФ; Письмо ФНС от 21.05.2013 № ЗН-4-12/9056
- 21) п. 2 ст. 88 НК РФ; Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 3.4)
- 22) п. 5 ст. 88 НК РФ
- 23) п. 9.1 ст. 88 НК РФ
- 24) п. 1 ст. 81 НК РФ

Глава 2. Выездная проверка

- с. 11** 1) п. 1 ст. 89 НК РФ
- 2) п. 12 ст. 89 НК РФ
- с. 12** 3) п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ
- 4) п. 12 ст. 89 НК РФ
- 5) п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ
- 6) п. 3 ст. 89 НК РФ
- 7) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.1)
- 8) п. 5 ст. 89 НК РФ; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.3)
- с. 13** 9) пп. 5, 7 ст. 89 НК РФ
- 10) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.3)
- 11) п. 10 ст. 89 НК РФ
- 12) п. 5 ст. 89 НК РФ
- 13) п. 4 ст. 89 НК РФ
- с. 14** 14) п. 16 Обзора, утв. Информационным письмом Президиума ВАС от 17.03.2003 № 71
- 15) Постановление Президиума ВАС от 05.07.2011 № 1051/11
- 16) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.2)
- 17) пп. 4, 10 ст. 89 НК РФ
- с. 15** 18) п. 8 ст. 89 НК РФ
- 19) п. 2 ст. 89 НК РФ
- 20) Письмо Минфина от 28.03.2011 № 03-02-08/32
- 21) п. 7 ст. 89, статьи 14, 15 НК РФ
- с. 16** 22) ст. 13 НК РФ
- 23) Письма Минфина от 23.03.2012 № 03-02-07/1-68; ФНС от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ (вопросы 10, 11)
- 24) Постановления ФАС ВВО от 15.03.2013 № А29-1924/2012; ФАС ПО от 25.03.2014 № А72-2001/2013; ФАС СКО от 30.04.2014 № А32-6489/2013
- 25) Письмо ФНС от 24.12.2015 № ЕД-4-2/22699
- 26) Постановление ФАС ПО от 21.10.2013 № А55-34463/2012
- 27) приложение № 3 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 28) п. 2 ст. 89 НК РФ
- 29) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.1)
- 30) Постановления 8 ААС от 28.06.2013 № А75-105/2013; ФАС ПО от 13.03.2012 № А72-4064/2011
- с. 17** 31) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.1)

- 32) Постановление ФАС ЗСО от 02.05.2007 № Ф04-2508/2007(33690-А46-40)
- 33) пп. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ
- 34) подп. 1 п. 5 ст. 173, п. 4 ст. 174 НК РФ
- 35) Постановление ФАС УО от 22.11.2012 № Ф09-11159/12
- 36) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.3.1)
- 37) п. 4 ст. 89 НК РФ
- 38) Постановление 14 ААС от 30.12.2011 № А13-13347/2010
- с. 18** 39) п. 4 ст. 89 НК РФ
- 40) Постановление ФАС СЗО от 22.06.2012 № А05-14239/2010
- 41) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2)
- 42) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2)
- 43) статьи 198—199.2 УК РФ
- с. 19** 44) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2)
- 45) приложение № 3 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 46) Письмо ФНС от 15.07.2015 № ЕД-3-2/2739@
- 47) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2)
- 48) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (пп. 1.2, 6.2)
- 49) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2)
- 50) приложение № 1 к Приказу ФНС от 07.05.2007 № ММ-3-06/281@
- с. 20** 51) Письмо ФНС от 18.11.2010 № АС-37-2/15853
- 52) п. 8 ст. 89 НК РФ
- 53) Постановление ФАС ВВО от 29.06.2011 № А79-10188/2010
- 54) Письма ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.2), от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 2.2), от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ (вопрос 9)
- 55) п. 1 ст. 26, п. 1 ст. 27, п. 1 ст. 29 НК РФ
- 56) подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ
- 57) приложение № 2 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 58) Письмо ФНС от 09.10.2015 № ЕД-4-2/17621 (п. 1)
- с. 21** 59) подп. 4 п. 1, п. 4 ст. 31 НК РФ
- 60) п. 5.1 ст. 23 НК РФ
- 61) подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ
- 62) п. 1 ст. 26, п. 1 ст. 27, п. 1 ст. 29 НК РФ
- 63) ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ
- 64) п. 5 ст. 31 НК РФ
- 65) подп. 7 п. 1 ст. 31, п. 3 ст. 91 НК РФ
- 66) ч. 1 ст. 19.4.1 КоАП РФ
- 67) подп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ; Письма ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 2.4, подп. 9 п. 5.4), от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (пп. 6.9, 9.1)
- с. 22** 68) пп. 6, 8 ст. 89 НК РФ
- 69) п. 5 ст. 6.1 НК РФ
- 70) п. 7 ст. 89 НК РФ
- 71) пп. 6, 9 ст. 89 НК РФ; Письмо Минфина от 11.07.2011 № 03-02-07/1-234
- с. 23** 72) п. 3 приложения № 4 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 73) приложение № 2 к Приказу ФНС от 07.05.2007 № ММ-3-06/281@; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.1)
- 74) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.1)
- 75) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.1)
- с. 24** 76) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.1)
- 77) п. 6 ст. 89 НК РФ
- 78) п. 2 приложения № 4 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- с. 25** 79) подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ
- 80) п. 2 приложения № 4 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 81) п. 2 мотивировочной части Определения КС от 09.11.2010 № 1434-О-О
- 82) Решение ВАС от 21.07.2010 № ВАС-7688/10
- с. 26** 83) Постановление 3 ААС от 13.08.2013 № А33-5889/2013
- 84) Постановление 3 ААС от 13.08.2013 № А33-5889/2013
- 85) Постановление ФАС ВСО от 01.03.2013 № А19-14975/2012
- 86) Постановление ФАС ВВО от 01.04.2013 № А43-17631/2012
- с. 27** 87) Постановление ФАС ВВО от 01.04.2013 № А43-17631/2012
- 88) п. 7 ст. 89 НК РФ; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.5)
- 89) Постановление ФАС СЗО от 10.11.2011 № А05-13345/2010
- с. 28** 90) п. 9 ст. 89 НК РФ
- 91) п. 9 ст. 89 НК РФ
- 92) п. 9 ст. 89 НК РФ
- 93) п. 9 ст. 89 НК РФ
- с. 29** 94) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (пп. 4.2, 4.1)
- с. 30** 95) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.2)
- 96) п. 9 ст. 89 НК РФ; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 4.2)
- 97) Письма ФНС от 07.08.2015 № ЕД-4-2/13892@, от 21.11.2013 № ЕД-3-2/4395@; п. 26 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57; Постановления АС ВСО от 04.03.2015 № Ф02-523/2015; ФАС ПО от 22.01.2014 № А57-5057/2013; 7 ААС от 18.12.2014 № А45-14557/2013
- с. 31** 98) Постановление ФАС ЗСО от 11.04.2014 № А81-271/2013

- 99)** Постановление ФАС ВСО от 23.01.2014 № А33-19089/2012
100) Письма ФНС от 21.11.2013 № ЕД-3-2/4395@; Минфина от 18.01.2013 № 03-02-07/1-11; п. 26 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
101) п. 1 ст. 113 НК РФ; п. 15 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57; Постановление Президиума ВАС от 27.09.2011 № 4134/11; Определение ВС от 10.02.2015 № 2-КГ14-3
102) приложение № 7 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
103) п. 15 ст. 89 НК РФ

- с. 32** **104)** Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 6.1)
105) п. 15 ст. 89 НК РФ
106) п. 1 ст. 26, п. 1 ст. 27, п. 1 ст. 29 НК РФ
107) подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ
108) приложение № 2 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
109) п. 15 ст. 89, п. 5 ст. 31 НК РФ
110) Письмо ФНС от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 (вопрос 3)
111) п. 8 ст. 89 НК РФ
112) Письмо ФНС от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 (вопрос 3)
113) п. 14 ст. 101 НК РФ

Глава 3. Истребование документов

- с. 33** **1)** п. 7 ст. 88 НК РФ; Письмо Минфина от 13.10.2015 № 03-02-07/1/58461
2) п. 7 ст. 88 НК РФ
3) ст. 165 НК РФ
4) п. 13 ст. 167 НК РФ
5) п. 8 ст. 262 НК РФ
6) п. 6 ст. 88 НК РФ
7) подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ
8) Письмо ФНС от 27.11.2014 № ЕД-4-15/24607
9) п. 1 ст. 56 НК РФ
10) п. 14 Постановления Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33
11) подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ
12) Письмо Минфина от 03.09.2015 № 03-05-05-01/50668
с. 34 **13)** п. 8 ст. 88 НК РФ; Письмо ФНС от 16.09.2015 № СД-4-15/16337
14) п. 8.1 ст. 88 НК РФ; Письмо ФНС от 16.09.2015 № СД-4-15/16337
15) п. 8.3 ст. 88 НК РФ
16) п. 9 ст. 88 НК РФ
17) Письмо Минфина от 14.10.2013 № 03-06-06-01/42704
18) п. 8.2 ст. 88 НК РФ
19) п. 12 ст. 88 НК РФ
с. 35 **20)** Постановление Президиума ВАС от 08.04.2008 № 15333/07
21) п. 12 ст. 89, п. 1 ст. 93 НК РФ
22) Постановление АС СЗО от 02.06.2015 № Ф07-3042/2015
23) п. 12 ст. 89 НК РФ
24) приложение № 1 к Письму ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622
25) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 5.5)
26) см., например, Постановление ФАС СКО от 30.04.2014 № А32-6489/2013
27) Постановление АС СЗО от 18.11.2015 № А46-1704/2015

- с. 36** **28)** приложение № 15 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
29) п. 1 ст. 93 НК РФ; п. 15 Порядка, утв. Приказом ФНС от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@
30) п. 1 ст. 93 НК РФ
31) п. 1 ст. 93 НК РФ
32) п. 6 ст. 6.1, п. 4 ст. 31 НК РФ
33) п. 5 ст. 31 НК РФ
34) Письмо ФНС от 23.12.2013 № СА-4-7/23196
35) форма, утв. Приказом ФНС от 29.05.2014 № ММВ-7-14/306@
36) п. 1 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 61
с. 37 **37)** п. 1 ст. 126 НК РФ
38) подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ
39) п. 4 ст. 31 НК РФ
40) пп. 13, 17 Порядка, утв. Приказом ФНС от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@
41) п. 5.1 ст. 23 НК РФ
42) п. 3 ст. 76 НК РФ
43) Письмо Минфина от 18.02.2009 № 03-02-07/1-75
44) п. 2 ст. 88, п. 1 ст. 100 НК РФ
45) п. 8 ст. 89 НК РФ
46) п. 27 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
47) п. 6 ст. 101 НК РФ
с. 38 **48)** Письмо Минфина от 13.02.2008 № 03-02-07/1-58
49) Постановления АС МО от 13.02.2015 № Ф05-171/2015; ФАС ДВО от 27.09.2013 № Ф03-4045/2013
50) Постановление Президиума ВАС от 08.04.2008 № 15333/07
51) см., например, Постановления 9 ААС от 02.11.2015 № 09АП-44908/2015; АС МО от 13.04.2015 № Ф05-3426/2015; 17 ААС от 03.02.2015 № 17АП-16672/2014-АК

- с. 39** 52) п. 5 ст. 93 НК РФ
53) п. 5 ст. 93 НК РФ
54) Письма Минфина от 25.01.2012 № 07-02-06/10; ФНС от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ (п. 4); Постановление ВС от 09.07.2014 № 46-АД14-15
55) пп. 1, 5 ст. 10 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ
56) п. 3 ст. 93, п. 6 ст. 6.1 НК РФ
с. 41 57) Письмо ФНС от 04.12.2015 № ЕД-16-2/304 (п. 3)
58) приложение № 16 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
59) п. 3 ст. 93 НК РФ
60) п. 1 ст. 126 НК РФ
61) п. 2 ст. 93 НК РФ
62) Письмо Минфина от 07.08.2014 № 03-02-РЗ/39142
63) Письмо ФНС от 05.08.2015 № БС-4-17/13706@
64) Письма Минфина от 07.08.2014 № 03-02-РЗ/39142; ФНС от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ (п. 21)
65) Письмо Минфина от 29.10.2015 № 03-02-РЗ/62336
с. 42 66) п. 58 ГОСТ Р 7.0.8-2013
67) Письма Минфина от 29.10.2014 № 03-02-07/154849; ФНС от 02.10.2012 № АС-4-2/16459
с. 43 68) Приказ ФНС от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93@; приложение 1 к Приказу ФНС от 21.03.2012 № ММВ-7-6/172@; Письма Минфина от 13.11.2015 № 03-02-08/65721; ФНС от 04.12.2015 № ЕД-16-2/304 (п. 1)
69) Приказ ФНС от 29.06.2012 № ММВ-7-6/465@
70) п. 20 Порядка, утв. Приказом ФНС от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@
71) таблица 4.9 Формата описи документов, утв. Приказом ФНС от 29.06.2012 № ММВ-7-6/465@
72) Письмо ФНС от 23.11.2015 № ЕД-4-2/20421
с. 44 73) таблица 4.2 Формата описи документов, утв. Приказом ФНС от 29.06.2012 № ММВ-7-6/465@
74) Письмо ФНС от 23.11.2015 № ЕД-4-2/20421
с. 45 75) Письма ФНС от 07.09.2015 № ЕД-4-2/15669, от 29.05.2013 № ЕД-4-3/9773@
76) п. 4 ст. 93 НК РФ
77) п. 1 ст. 126 НК РФ
78) ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ; п. 24 Постановления Пленума ВС от 24.10.2006 № 18; Постановления Санкт-Петербургского горсуда от 07.05.2015 № 4а-441/2015; Иркутского облсуда от 28.02.2014 № 4а-121/2014
79) ч. 1 ст. 23.1 КоАП РФ
80) п. 3 ст. 114 НК РФ
81) см., например, Постановление 19 ААС от 06.04.2015 № А36-2928/2014
82) см., например, Постановление 14 ААС от 06.08.2015 № А05-1433/2015
83) Решение АС Свердловской области от 14.10.2014 № А60-25084/2014; Постановления ФАС ЗСО от 13.02.2014 № А27-1027/2013; 4 ААС от 02.06.2014 № 04АП-1667/2014; АС ЗСО от 08.08.2014 № А27-15200/2013; 3 ААС от 19.06.2014 № А74-4385/2013; 19 ААС от 06.04.2015 № А36-2928/2014
с. 46 84) Постановление 12 ААС от 30.05.2013 № А06-7786/2012
85) подп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ
86) Постановление АС ВСО от 09.10.2015 № Ф02-5551/2015
с. 47 87) Постановление Президиума ВАС от 08.04.2008 № 15333/07
88) Письмо Минфина от 17.10.2013 № 03-02-08/43377
89) подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ
90) п. 4 ст. 93 НК РФ

Глава 4. Иные проверочные мероприятия

- с. 48** 1) подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ
2) пп. 8, 8.1 ст. 88, п. 1 ст. 92 НК РФ
с. 49 3) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 6.5)
4) ст. 25 Конституции РФ; п. 5 ст. 91 НК РФ
5) п. 2 ст. 92 НК РФ
6) п. 24 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
7) приложение № 13 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
с. 50 8) п. 1 ст. 92 НК РФ
9) п. 1 ст. 91 НК РФ
10) п. 3 ст. 92 НК РФ; Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 6.7)
11) ст. 19.7.6, ч. 1 ст. 23.5 КоАП РФ
12) Постановления 12 ААС от 25.12.2015 № 12АП-12523/2015; ФАС СЗО от 29.01.2014 № Ф07-11077/2013
13) п. 3 ст. 92, пп. 2—4 ст. 98 НК РФ
14) п. 5 ст. 92 НК РФ
15) приложение № 14 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
16) ст. 99 НК РФ
17) п. 4 ст. 99 НК РФ
18) п. 5 ст. 99 НК РФ

- с. 51** 19) ч. 3 ст. 54 АПК РФ
 20) Постановления АС МО от 17.07.2015 № Ф05-8884/2015; АС ССО от 01.10.2015 № Ф04-23344/2015
 21) см., например, Постановления 20 ААС от 31.03.2015 № 20АП-7838/2014; ФАС СЗО от 21.01.2013 № А56-21895/2012
 22) Постановление 15 ААС от 30.04.2015 № 15АП-4495/2015
 23) Письма ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (подп. 5 п. 2.8), от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (подп. 4 п. 5.4)
 24) Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (подп. 5 п. 2.8)
 25) подп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 НК РФ
 26) ч. 1 ст. 19.4.1, ч. 1 ст. 23.1 КоАП РФ; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (подп. 4 п. 5.4)
 27) п. 1.2 Положения, утв. Приказом Минфина № 20н, МНС № ГБ-3-04/39 от 10.03.99
 28) приложение № 1 к Положению, утв. Приказом Минфина № 20н, МНС № ГБ-3-04/39 от 10.03.99
- с. 52** 29) подп. 8 п. 1 ст. 21 НК РФ
 30) п. 2.7 Положения, утв. Приказом Минфина № 20н, МНС № ГБ-3-04/39 от 10.03.99
 31) Решение ВС от 24.11.2015 № АКПИ15-1111
 32) ч. 3 ст. 11 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ; пп. 21, 22 Методических указаний, утв. Приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н; пп. 26, 27 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.98 № 34н
 33) п. 5.1 Положения, утв. Приказом Минфина № 20н, МНС № ГБ-3-04/39 от 10.03.99
 34) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 5.4)
 35) подп. 12 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ; Письмо Минфина от 19.06.2015 № 03-02-07/135776
 36) п. 2 ст. 90 НК РФ; ст. 16 Основ законодательства РФ о нотариате от 11.02.93 № 4462-1
- с. 53** 37) Письма Минфина от 18.01.2013 № 03-02-07/1-11; ФНС от 21.11.2013 № ЕД-3-2/4395@; п. 26 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
 38) подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ
 39) ст. 90 НК РФ; Письмо Минфина от 22.10.2015 № 03-02-07/160796
 40) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 5.1)
 41) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 5.1)
 42) ст. 128 НК РФ
 43) п. 4 ст. 90 НК РФ
 44) Определение ВС от 03.02.2015 № 309-КГ14-2191
- с. 54** 45) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 5.1)
- 46) приложение № 11 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
 47) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 5.2)
 48) п. 5 ст. 90 НК РФ
 49) ч. 1 ст. 51 Конституции РФ
 50) п. 4 ст. 5 УПК РФ
 51) ст. 128 НК РФ
 52) Письма ФНС от 31.12.2013 № ЕД-4-2/23706@, от 30.10.2012 № АС-3-2/3920@
 53) п. 3 ст. 99 НК РФ
 54) п. 5 ст. 99 НК РФ; Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 1.6)
- с. 55** 55) пп. 1, 4 ст. 131 НК РФ
 56) п. 3 ст. 131 НК РФ; п. 5 Положения, утв. Постановлением Правительства от 16.03.99 № 298
 57) п. 2 Положения, утв. Постановлением Правительства от 16.03.99 № 298
 58) п. 1 ст. 131 НК РФ; п. 3 Положения, утв. Постановлением Правительства от 16.03.99 № 298
 59) п. 1 ст. 94 НК РФ
 60) п. 4 ст. 93 НК РФ
- с. 56** 61) Письмо ФНС от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 (п. 10)
 62) п. 14 ст. 89 НК РФ
 63) Письмо ФНС от 15.03.2012 № АС-4-2/4378
 64) см., например, Постановления 20 ААС от 29.10.2015 № 20АП-4906/2015; ФАС ПО от 25.06.2014 № А12-23096/2013; 12 ААС от 15.08.2014 № А12-957/2014
 65) Письма ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 2.4), от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (подп. 1 п. 9.1)
 66) п. 8 ст. 94 НК РФ; Постановление Президиума ВАС от 26.04.2011 № 18120/10
 67) Письмо ФНС от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 (п. 1)
 68) см., например, Постановления ФАС СКО от 27.01.2012 № А53-27001/2010; 4 ААС от 26.12.2012 № А19-13877/2012
 69) Постановление ФАС МО от 19.09.2013 № А40-150985/12-140-1096
- с. 57** 70) пп. 3, 4 ст. 94 НК РФ
 71) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 9.7)
 72) п. 5 ст. 94 НК РФ
 73) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 9.7)
 74) п. 21 ст. 5 УПК РФ
 75) пп. 2, 3 ст. 94 НК РФ
 76) ч. 1 ст. 19.4.1, ч. 1 ст. 23.1 КоАП РФ; Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (пп. 9.5, 9.7)
 77) пп. 7, 9 ст. 94 НК РФ

- с. 58** 78) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 1.6); Постановление 18 ААС от 14.05.2015 № 18АП-4304/2015
- 79) п. 8 ст. 94 НК РФ
- 80) см., например, Постановления 18 ААС от 24.01.2013 № 18АП-12296/2012; ФАС СКО от 15.01.2013 № А32-7729/2011
- 81) п. 10 ст. 94 НК РФ
- 82) п. 9 ст. 89 НК РФ
- 83) п. 8 ст. 94 НК РФ
- с. 59** 84) см., например, Постановление 13 ААС от 10.04.2012 № А26-7381/2011
- 85) п. 1 ст. 95 НК РФ; Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (подп. 8 п. 2.8); Постановление 20 ААС от 19.09.2013 № А09-873/2013
- 86) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 10.2)
- 87) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 10.2)
- 88) пп. 1, 4, 6 Постановления Правительства от 16.03.99 № 298
- 89) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 10.2)
- с. 60** 90) см., например, Постановления АС ЗСО от 17.12.2015 № Ф04-28330/2015; АС СКО от 24.11.2015 № Ф08-7772/2015; ФАС МО от 05.08.2014 № Ф05-8584/2014

- 91) приложение № 21 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 92) пп. 3, 6, 7, 9 ст. 95 НК РФ
- 93) Постановление 11 ААС от 26.03.2015 № 11АП-1639/2015
- 94) п. 10 ст. 95 НК РФ; Письмо Минфина от 25.10.2010 № 03-02-07/1-495
- 95) Письмо ФНС от 12.04.2013 № АС-4-2/6717
- с. 61** 96) см., например, Постановления 4 ААС от 15.06.2015 № 04АП-2535/2015; ФАС ЗСО от 10.12.2013 № А45-23839/2012
- 97) п. 4 ст. 101 НК РФ
- 98) п. 3 ст. 92, п. 3 ст. 94, п. 1 ст. 96 НК РФ; Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 11.1)
- 99) Постановления 13 ААС от 17.02.2015 № 13АП-30196/2014; ФАС ПО от 09.04.2013 № А12-9841/2012
- 100) Постановление ФАС ЗСО от 16.01.2014 № А27-6800/2013
- 101) Постановление ФАС МО от 19.12.2013 № Ф05-16028/2013
- 102) п. 1 ст. 97 НК РФ; Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 11.2)
- 103) п. 3 ст. 96 НК РФ
- 104) см., например, Постановление 9 ААС от 05.02.2014 № 09АП-47523/2013

Глава 5. Акт проверки: получаем, изучаем, возражаем

- с. 62** 1) приложение № 23 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 2) п. 1 ст. 100 НК РФ
- 3) п. 6 ст. 6.1, п. 1 ст. 100 НК РФ
- 4) п. 5 ст. 100 НК РФ
- с. 63** 5) Письмо ФНС от 22.08.2014 № СА-4-7/16692 (пп. 28, 29)
- 6) п. 4 Требований (приложение № 24 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@)
- 7) п. 5 ст. 100 НК РФ
- 8) п. 1 ст. 289 НК РФ
- 9) п. 7 ст. 89 НК РФ
- 10) п. 29 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57; Письмо ФНС от 22.08.2014 № СА-4-7/16692 (пп. 28, 29)
- 11) пп. 2, 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 100 НК РФ
- 12) см., например, Постановления ФАС МО от 20.01.2014 № Ф05-16692/2013; ФАС ЦО от 25.10.2013 № А09-674/2013
- 13) п. 14 ст. 101 НК РФ
- 14) п. 2 ст. 100 НК РФ; п. 4 Требований (приложение № 24 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@)
- 15) приложение № 3 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- с. 64** 16) Постановление Президиума ВАС от 24.01.2012 № 12181/11

- 17) Постановления ФАС ЗСО от 18.06.2014 № А03-6805/2013; ФАС ВСО от 24.08.2012 № А33-18616/2011
- 18) п. 3.1 ст. 100 НК РФ; Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 6.6)
- 19) п. 3.1 ст. 100 НК РФ
- 20) Постановления ФАС СЗО от 27.01.2014 № Ф07-10142/2013; 13 ААС от 09.09.2015 № 13АП-14821/2015
- 21) п. 2 ст. 101 НК РФ
- 22) Письма Минфина от 22.05.2013 № 03-02-07/1/18189; ФНС от 07.08.2015 № ЕД-4-2/13890
- 23) Решение АС Свердловской области от 18.02.2015 № А60-50285/2014
- 24) Постановления 15 ААС от 26.03.2015 № 15АП-1324/2015; АС ВСО от 22.09.2015 № Ф02-5056/2015; АС МО от 17.07.2015 № Ф05-8680/2015; АС СЗО от 11.09.2015 № Ф07-7311/2015, Ф07-7433/2015
- 25) Постановление 9 ААС от 22.06.2015 № 09АП-21008/2015
- 26) п. 6 ст. 100 НК РФ
- 27) п. 5 ст. 6.1 НК РФ
- с. 66** 28) п. 4 ст. 101 НК РФ; Письмо ФНС от 07.08.2013 № СА-4-9/14460@ (п. 2)

- 29) приложение № 28 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- с. 68** 30) п. 4 ст. 101 НК РФ
- 31) п. 1 ст. 112 НК РФ
- с. 69** 32) п. 3 ст. 114 НК РФ
- 33) Постановления ФАС ЗСО от 25.06.2014 № А27-14009/2013; ФАС ПО от 04.02.2014 № А49-2641/2013
- 34) см., например, Постановление ФАС УО от 03.12.2015 № Ф09-8175/15
- 35) п. 6 ст. 100 НК РФ
- 36) см., например, Постановления ФАС ВВО от 25.12.2013 № А82-11448/2012; ФАС УО от 11.09.2013 № Ф09-7338/13

Глава 6. Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения

- с. 70** 1) п. 6 ст. 100, п. 1 ст. 101 НК РФ
- 2) п. 2 ст. 101 НК РФ
- 3) приложение № 25 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 4) Письмо ФНС от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 (п. 4)
- 5) п. 4 ст. 31 НК РФ
- 6) п. 2 ст. 101 НК РФ
- с. 71** 7) Постановление ФАС ЦО от 14.05.2013 № А54-748/2012
- 8) Постановление ФАС МО от 22.03.2013 № А40-38385/12-91-211
- 9) Постановление ФАС ЦО от 13.02.2013 № А68-7561/2012
- 10) п. 14 ст. 101 НК РФ
- 11) подп. 2 п. 3 ст. 101 НК РФ
- 12) подп. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ
- 13) п. 1 ст. 186 ГК РФ
- с. 73** 14) п. 3 ст. 101 НК РФ
- 15) подп. 2, 5 п. 3 ст. 101 НК РФ
- 16) п. 4 ст. 101 НК РФ
- 17) приложение № 28 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 18) Письмо ФНС от 07.08.2013 № СА-4-9/14460@ (п. 3)
- 19) п. 6 ст. 100, п. 1 ст. 101 НК РФ
- 20) п. 43 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
- с. 74** 21) п. 1 ст. 101 НК РФ
- 22) подп. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ
- 23) приложение № 29 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 24) п. 6 ст. 101 НК РФ
- 25) п. 6 ст. 101 НК РФ
- 26) п. 7 ст. 101 НК РФ
- 27) приложение № 30 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 28) приложение № 31 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 29) п. 8 ст. 101 НК РФ
- с. 75** 30) Письмо ФНС от 09.10.2015 № ЕД-4-2/17621 (п. 1)
- 31) п. 6 ст. 6.1, п. 9 ст. 101 НК РФ
- 32) подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ
- 33) приложение № 2 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 34) подп. 27, 28 п. 1 приложения к Приказу ФНС от 15.04.2015 № ММВ-7-2/149@
- 35) пп. 11, 14 приложения к Приказу ФНС от 15.04.2015 № ММВ-7-2/149@
- 36) п. 9 ст. 101 НК РФ
- 37) п. 29 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
- 38) пп. 2, 6 ст. 6.1, п. 9 ст. 101 НК РФ
- 39) п. 42 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
- 40) п. 14 ст. 101 НК РФ
- 41) п. 68 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
- 42) Определение ВС от 13.03.2015 № 301-КГ15-2264
- 43) п. 9 ст. 101 НК РФ
- 44) приложение № 2 к Приказу ФНС от 03.10.2012 № ММВ-7-8/662@
- 45) п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 70 НК РФ

Глава 7. Обжалование решения по проверке

- с. 76** 1) ст. 137, п. 2 ст. 138 НК РФ; п. 1 приложения № 1 к Приказу Минфина от 17.07.2014 № 61н
- 2) п. 9 ст. 101 НК РФ
- 3) п. 9 ст. 101 НК РФ
- 4) п. 2 ст. 139.1, п. 2 ст. 6.1 НК РФ
- 5) п. 2 ст. 139 НК РФ
- 6) п. 2 ст. 139 НК РФ
- 7) п. 2 ст. 139.1, п. 4 ст. 139.3 НК РФ
- с. 77** 8) п. 1 ст. 101.2 НК РФ
- 9) п. 4 ст. 69, п. 3 ст. 75 НК РФ
- 10) пп. 2, 6 ст. 139.2 НК РФ; Информация ФНС от 09.02.2011
- 11) п. 3 ст. 139.2 НК РФ
- 12) п. 68 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57
- 13) п. 1 ст. 101.2 НК РФ
- 14) п. 67 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57

с. 78 15) п. 49 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57

16) п. 1 ст. 139.2 НК РФ

17) п. 4 ст. 139.2 НК РФ

18) п. 1 ст. 139 НК РФ

19) п. 1 ст. 139.1 НК РФ

20) п. 6 ст. 140 НК РФ

с. 79 21) п. 6 ст. 140 НК РФ

22) Письмо Минфина от 19.07.2012 № 03-02-07/1-180; Постановление Президиума ВАС от 01.02.2010 № 13065/10

23) п. 2 ст. 140 НК РФ

24) п. 2 ст. 101, п. 5 ст. 140 НК РФ

25) пп. 1, 4 ст. 140 НК РФ

26) п. 7 ст. 138 НК РФ

с. 80 27) п. 1 ст. 139.3 НК РФ

28) пп. 2, 3 ст. 139.3 НК РФ

29) п. 3 ст. 140 НК РФ

30) п. 9 ст. 101, ст. 101.2 НК РФ

31) п. 1 ст. 138 НК РФ

32) п. 2 ст. 139 НК РФ

33) п. 6 ст. 140 НК РФ

34) п. 4 ст. 138 НК РФ; п. 2 ч. 1 ст. 29, ч. 1 ст. 34, ст. 35 АПК РФ

35) п. 4 ст. 198 АПК РФ

с. 81 36) п. 75 Постановления Пленума ВАС

от 30.07.2013 № 57; п. 3 ст. 140 НК РФ

37) п. 31 Постановления Пленума ВАС

от 30.07.2013 № 57

Глава 8. Повторная выездная проверка

с. 82 1) пп. 5, 10 ст. 89 НК РФ

2) п. 10 ст. 89 НК РФ

3) п. 10 ст. 89 НК РФ

с. 83 4) Постановление Президиума ВАС

от 16.03.2010 № 8163/09

5) Письмо ФНС от 25.07.2013

№ АС-4-2/13622 (п. 3.1)

6) Постановление ФАС ДВО от 20.09.2011

№ Ф03-4283/2011

7) п. 10 ст. 89 НК РФ

с. 84 8) п. 5 мотивировочной части Постановле-

ния КС от 17.03.2009 № 5-П

9) п. 10 ст. 89 НК РФ

10) Постановления Президиума ВАС

от 03.04.2012 № 15129/11, от 25.05.2010

№ 17099/09

11) Постановление Президиума ВАС

от 03.04.2012 № 15129/11

12) Постановления Президиума ВАС

от 03.04.2012 № 15129/11, от 25.05.2010

№ 17099/09

с. 85 13) п. 1 резолютивной части Постановления

КС от 17.03.2009 № 5-П; п. 2 мотивировоч-

ной части Определений КС от 11.11.2009

№ 1449-О-Р, от 28.01.2010 № 138-О-Р

14) п. 5 мотивировочной части Постановле-

ния КС от 17.03.2009 № 5-П

15) Постановление Президиума ВАС

от 20.10.2010 № 7278/10

16) п. 10 ст. 89 НК РФ

17) Письма ФНС от 17.07.2015

№ СА-4-7/12693@, от 25.07.2013

№ АС-4-2/13622 (п. 3.1), от 29.05.2012

№ АС-4-2/8792; Минфина от 19.04.2013

№ 03-02-07/1/13473

с. 86 18) Определение ВС от 05.03.2015

№ 305-КГ15-606; Постановления

АС ДВО от 15.06.2015 № Ф03-2384/2015;

АС МО от 11.11.2014 № Ф05-12625/2014;

АС ПО от 20.08.2013 № А12-30873/2012;

ФАС ВСО от 16.07.2013 № А33-11526/2012;

ФАС СЗО от 27.02.2014 № А75-162/2013,

от 19.03.2013 № А27-14195/2012

19) Постановление Президиума ВАС

от 16.03.2010 № 8163/09

20) приложение № 2 к листу 02,

утв. Приказом ФНС от 26.11.2014

№ ММВ-7-3/600@

с. 87 21) Постановление ФАС СЗО от 28.06.2011

№ А44-3097/2010

22) Постановление Президиума ВАС

от 16.03.2010 № 8163/09

23) п. 1 ст. 54 НК РФ

24) Письмо Минфина от 22.07.2015

№ 03-02-07/1/42067

25) Письмо Минфина от 23.04.2010

№ 03-02-07/1-188

Глава 9. Уточненки во время проверки

с. 88 1) п. 1 ст. 81 НК РФ

2) п. 1 ст. 122 НК РФ; пп. 19, 20 Поста-

новления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57;

Письмо ФНС от 22.08.2014

№ СА-4-7/16692

3) пп. 3, 4 ст. 81 НК РФ

4) Постановление АС СЗО от 14.05.2015

№ Ф07-1151/2015

с. 89 5) приложение № 1 к Приказу ФНС

от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@

6) п. 9.1 ст. 88 НК РФ

7) Письма ФНС от 21.11.2012

№ АС-4-2/19576@ (п. 3), от 16.07.2013

№ АС-4-2/12705 (пп. 3, 5)

8) Постановление ФАС СЗО от 07.04.2014

№ А03-11887/2013

- 9) Письмо ФНС от 20.11.2015 № ЕД-4-15/20327; Постановление ФАС УО от 04.04.2013 № Ф09-2044/13
- с. 90** 10) Постановления ФАС ЗСО от 14.01.2013 № А81-1421/2012; ФАС МО от 24.09.2012 № А40-6180/12-99-34
- 11) Постановление ФАС ЗСО от 17.10.2013 № А45-24606/2012
- 12) подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ; Письмо ФНС от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@ (п. 54); Постановления Президиума ВАС от 26.04.2011 № 11185/10; АС ВВО от 14.10.2014 № А79-7373/2013; ФАС УО от 17.04.2014 № Ф09-1451/14
- 13) подп. 3 п. 1 ст. 112, п. 3 ст. 114 НК РФ; Постановление ФАС ЗСО от 11.01.2013 № А26-2569/2012
- 14) Постановления Президиума ВАС от 26.04.2011 № 11185/10; АС ЗСО от 18.12.2014 № А56-15646/2014; ФАС ЗСО от 25.06.2013 № А81-1410/2012
- 15) Письма ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 3.8), от 21.11.2012 № АС-4-2/19576@ (п. 4)
- с. 91** 16) Постановление АС ЦО от 27.08.2015 № Ф10-2516/2015
- 17) Постановление АС ЦО от 27.08.2015 № Ф10-2516/2015
- 18) п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 78 НК РФ; Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 3.5)
- с. 92** 19) Постановление АС ЗСО от 05.08.2015 № Ф04-22688/2015
- 20) п. 10 ст. 89 НК РФ; Письмо ФНС от 21.11.2012 № АС-4-2/19576@ (п. 4); Постановление Президиума ВАС от 16.03.2010 № 8163/09
- 21) Постановления АС УО от 17.11.2014 № Ф09-7433/14; ФАС МО от 13.05.2014 № Ф05-3977/14
- 22) статьи 176, 176.1 НК РФ
- с. 93** 23) Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 3.5)
- 24) Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (пп. 3.7, 3.8)

Глава 10. Отражение результатов проверки в учете

- с. 94** 1) ч. 2 ст. 6 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ
- 2) п. 3 ст. 75 НК РФ
- с. 95** 3) п. 3 ст. 170 НК РФ
- с. 96** 4) п. 1 ст. 81 НК РФ; Письмо ФНС от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (п. 3.1)
- 5) пп. 2, 4 ст. 270, подп. 22 п. 1 ст. 346.16 НК РФ
- 6) подп. 1 п. 1 ст. 264, подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ; Письмо Минфина от 06.04.2015 № 03-03-06/1/19158
- 7) Письмо Минфина от 06.04.2015 № 03-03-06/1/19158
- 8) ст. 221 НК РФ
- 9) подп. 22 п. 1 ст. 346.16, п. 2 ст. 346.17 НК РФ
- с. 97** 10) подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ
- 11) подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ
- 12) Постановления Президиума ВАС от 09.04.2013 № 15047/12; АС ВВО от 07.05.2015 № А11-4982/2014; ФАС ЗСО от 02.04.2013 № А42-1576/2012
- 13) подп. 2, 4—6 п. 3 ст. 170 НК РФ
- 14) п. 2 ст. 170 НК РФ
- 15) п. 2 ст. 170 НК РФ

Глава 11. Встречная проверка

- с. 98** 1) п. 1 ст. 93.1 НК РФ
- 2) п. 2 ст. 93.1 НК РФ
- 3) приложение № 15 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 4) п. 3 ст. 93.1 НК РФ; п. 3 приложения № 18 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 5) приложение № 17 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 6) п. 4 ст. 93.1 НК РФ; п. 4 приложения № 18 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- с. 99** 7) Письмо ФНС от 30.09.2014 № ЕД-4-2/19869
- 8) см., например, Постановления АС ЗСО от 27.03.2015 № А27-9300/2014; ФАС ВВО от 17.03.2014 № А31-4693/2013
- 9) п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93.1 НК РФ
- 10) п. 2 ст. 93 НК РФ
- 11) пп. 2, 6 ст. 6.1, п. 4 ст. 31 НК РФ
- 12) п. 13 Порядка, утв. Приказом ФНС от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@
- с. 100** 13) п. 3 ст. 93, п. 5 ст. 93.1 НК РФ
- 14) Письмо ФНС от 04.12.2015 № ЕД-16-2/304 (п. 3)
- 15) утв. Приказом ФНС от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@
- 16) п. 5 ст. 93, п. 5 ст. 93.1 НК РФ
- с. 101** 17) п. 5 ст. 93, п. 5 ст. 93.1 НК РФ
- 18) Письмо ФНС от 04.12.2015 № ЕД-16-2/304 (п. 2)
- 19) п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 126 НК РФ
- 20) п. 6 ст. 93.1, п. 1 ст. 129.1 НК РФ

- 21) п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 129.1 НК РФ
- с. 102** 22) пп. 2, 3 ст. 112 НК РФ; Письмо ФНС от 07.08.2015 № АС-4-7/13863@
- 23) см., например, Постановления ФАС МО от 06.08.2012 № А40-110416/11-99-473; 13 ААС от 22.08.2012 № А21-2704/2012
- 24) п. 1 ст. 93.1 НК РФ
- 25) Письмо Минфина от 10.05.2012 № 03-02-07/1-116; Постановление АС МО от 07.10.2014 № Ф05-9674/14
- с. 103** 26) Письмо Минфина от 23.11.2009 № 03-02-07/1-519
- 27) подп. 8 п. 1 ст. 23, подп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ; Письмо Минфина от 02.03.2015 № 03-02-08/10499

- 28) см., например, приложение к Приказу Минкультуры от 25.08.2010 № 558
- 29) см., например, Постановления ФАС ВСО от 25.02.2013 № А10-2227/2012; ФАС ПО от 16.04.2013 № А65-19324/2012

- с. 104** 30) Письмо Минфина от 25.01.2012 № 07-02-06/10
- 31) п. 1 ст. 93.1 НК РФ
- 32) см., например, Постановления 11 ААС от 19.02.2015 № 11АП-730/2015; АС ВВО от 26.08.2014 № А11-7741/2013
- 33) п. 1 ст. 129.1 НК РФ; Постановление 5 ААС от 31.08.2015 № 05АП-7096/2015

Глава 12. Вызов на комиссию

- с. 105** 1) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- 2) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- с. 106** 3) приложение № 11 к Письму ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- 4) приложение № 2 к Приказу ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@
- с. 107** 5) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- 6) приложение № 2 к Приказу ФНС от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@
- 7) см., например, Постановления АС ЗСО от 15.08.2014 № А67-7552/2013;

- ФАС ЗСО от 08.05.2014 № А27-10859/2013;
- ФАС ДВО от 27.03.2013 № Ф03-917/2013
- 8) подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ
- 9) подп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ
- 10) ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ
- 11) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 (п. 2.3)

- с. 108** 12) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722
- с. 109** 13) Письмо ФНС от 17.07.2013 № АС-4-2/12722

Глава 13. Кассовые проверки: контроль без правил

- с. 110** 1) п. 1 ч. 1 ст. 28.1 КоАП РФ
- 2) п. 1 ст. 7 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ; п. 1 ст. 7 Закона 21.03.91 № 943-1
- 3) ст. 87 НК РФ
- 4) Постановление Президиума ВАС от 22.06.2010 № 1130/10; Письмо Генпрокуратуры от 25.06.2009 № 73/3-133-2009
- 5) ч. 1 ст. 26.1 Закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ
- с. 111** 6) Административный регламент, утв. Приказом Минфина от 17.10.2011 № 132н (далее — Регламент № 132н)
- 7) Административный регламент, утв. Приказом Минфина от 17.10.2011 № 133н (далее — Регламент № 133н)
- 8) ч. 3 ст. 26.2 КоАП РФ
- 9) Постановления 5 ААС от 27.08.2014 № 05АП-10280/2014; 14 ААС от 30.01.2013 № А13-6920/2012

- 10) Постановления 9 ААС от 28.09.2015 № 09АП-28709/2015; 13 ААС от 02.02.2015 № 13АП-29562/2014
- с. 112** 11) Постановление 9 ААС от 20.08.2014 № 09АП-28313/2014
- 12) пп. 4.1, 4.6 Указания ЦБ от 11.03.2014 № 3210-У (далее — Указание № 3210-У)
- 13) ст. 4 Закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ
- 14) п. 2 Указания № 3210-У
- 15) Письмо ФНС от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (п. 1.1)
- 16) Постановления 3 ААС от 22.07.2015 № А69-291/2015; 14 ААС от 21.05.2015 № А05-282/2015; 20 ААС от 29.12.2015 № 20АП-6595/2015
- 17) ч. 12 ст. 9 Закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ
- 18) подп. 1 п. 9 Регламента № 132н; подп. 1 п. 9 Регламента № 133н
- 19) п. 28 Регламента № 132н; п. 23 Регламента № 133н

- с. 113** 20) Письмо ФНС от 19.03.2013 № АС-4-2/4547
 21) п. 28 Регламента № 132н; п. 23 Регламента № 133н
 22) Постановления 2 ААС от 19.03.2014 № А28-14104/2013; 11 ААС от 11.02.2014 № 11АП-23538/2013; 14 ААС от 17.11.2014 № А05-8240/2014, от 30.10.2014 № А05-7024/2014; 17 ААС от 19.11.2014 № 17АП-13085/2014-АК
 23) Постановление 3 ААС от 17.02.2015 № А33-10526/2014
 24) ст. 27.8 КоАП РФ
 25) Постановление 2 ААС от 19.03.2014 № А28-14104/2013
 26) п. 28 Регламента № 132н; п. 23 Регламента № 133н
 27) Постановление 3 ААС от 25.11.2014 № А69-2610/2014
- с. 114** 28) пп. 2, 4 Указания № 3210-У
 29) п. 4.6 Указания № 3210-У; Постановление ВС от 18.11.2015 № 310-АД15-14386
 30) п. 1 ст. 2 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ
 31) Письмо ФНС от 12.09.2012 № АС-4-2/15195 (п. 3)
 32) п. 19 Регламента № 132н
 33) Постановление 3 ААС от 21.03.2013 № А33-15247/2012
 34) п. 19 Регламента № 133н
 35) Письмо ФНС от 12.09.2012 № АС-4-2/15195 (п. 3)
 36) ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ
- с. 115** 37) Постановление 5 ААС от 27.08.2014 № 05АП-10280/2014
 38) Постановление 14 ААС от 30.06.2014 № А05-2033/2014
 39) Постановления 6 ААС от 12.02.2013 № 06АП-43/2013; 17 ААС от 19.11.2014 № 17АП-13085/2014-АК
 40) п. 23 Регламента № 133н
- с. 116** 41) пп. 23, 27 Регламента № 133н
 42) раздел «Вопросы применения Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» Обзора № 2(2015), утв. Президиумом ВС 26.06.2015
 43) п. 23 Регламента № 132н
 44) пп. 22, 27, 28 Регламента № 132н
 45) п. 28 Регламента № 132н
 46) Постановление 3 ААС от 25.04.2014 № А33-22858/2013
- с. 117** 47) Постановление 15 ААС от 06.05.2015 № 15АП-5308/2015
 48) Постановление 3 ААС от 25.04.2014 № А33-22858/2013
 49) п. 24 Регламента № 132н
 50) Постановление 20 ААС от 05.11.2015 № 20АП-4938/2015
 51) Постановление 19 ААС от 25.12.2012 № А14-13597/2012
- с. 118** 52) п. 24 Регламента № 133н
 53) Постановление 3 ААС от 27.01.2015 № А74-4459/2014
 54) Постановление АС ЗСО от 09.11.2015 № Ф04-24578/2015
 55) Постановление 3 ААС от 06.11.2014 № А69-1173/2014
 56) п. 19 Регламента № 132н; п. 19 Регламента № 133н
- с. 119** 57) Постановление 14 ААС от 30.01.2013 № А13-6920/2012
 58) п. 7 Регламента № 132н; п. 7 Регламента № 133н; п. 1 ст. 5 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ
 59) п. 34 Регламента № 132н; п. 29 Регламента № 133н
 60) п. 35 Регламента № 132н; п. 30 Регламента № 133н
 61) ч. 5 ст. 27.10 КоАП РФ
 62) Письмо ФНС от 17.10.2012 № АС-4-2/17581 (пп. 4—6)
 63) подп. 3 п. 7 Регламента № 133н
- с. 120** 64) пп. 35, 36 Регламента № 133н
 65) п. 41 Регламента № 133н
 66) ч. 1 ст. 19.4.1 КоАП РФ
 67) ч. 2 ст. 19.4.1 КоАП РФ
 68) п. 41 Регламента № 132н; п. 35 Регламента № 133н
 69) прим. к ст. 2.4 КоАП РФ
 70) ст. 15.1 КоАП РФ
- с. 121** 71) п. 5.2 Указания ЦБ от 11.03.2014 № 3210-У
 72) п. 4.6 Указания № 3210-У
 73) п. 37 Регламента № 133н
 74) абз. 4, 5 п. 2; приложение к Указанию № 3210-У
 75) п. 2 Указания № 3210-У
 76) п. 2 Указания ЦБ от 07.10.2013 № 3073-У
- с. 122** 77) п. 6 Указания ЦБ от 07.10.2013 № 3073-У
 78) ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ
 79) пп. 20, 23 Регламента № 132н
 80) п. 2.1 ст. 2 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ
 81) Постановление ВС от 11.02.2016 № 301-АД15-14856
 82) Постановление Правительства от 23.07.2007 № 470; п. 1 Постановления Пленума ВАС от 31.07.2003 № 16
- с. 123** 83) Информация ФНС от 30.12.2015; разд. II Протокола ГМЭК от 15.06.2000 № 2/56-2000 (Письмо МНС от 20.07.2000 № ВНК-6-16/549); Постановление ВС от 24.11.2015 № 308-АД15-10504
 84) п. 36 Регламента № 132н; п. 31 Регламента № 133н

- 85) Письмо ФНС от 17.10.2012 № АС-4-2/17581 (п. 3)
- с. 124** 86) Постановление 6 ААС от 24.09.2015 № 06АП-4906/2015
- 87) Постановления 17 ААС от 04.12.2015 № 17АП-15607/2015-АК; 15 ААС от 13.11.2013 № 15АП-17645/2013, от 22.03.2013 № 15АП-1997/2013
- 88) Постановление 6 ААС от 12.02.2013 № 06АП-43/2013
- 89) Постановление 6 ААС от 24.09.2015 № 06АП-4906/2015
- 90) Постановление 5 ААС от 24.08.2015 № 05АП-6514/2015
- 91) пп. 4, 2 Указания № 3210-У
- 92) абз. 1, 3 п. 4 Указания № 3210-У
- 93) Постановления 5 ААС от 27.08.2014 № 05АП-10280/2014; 7 ААС от 16.01.2014 № А45-12320/2013
- с. 125** 94) пп. 37, 38 Регламента № 132н; пп. 32, 33 Регламента № 133н
- 95) пп. 4, 2, 5.1, 6.1 Указания № 3210-У
- 96) пп. 5.1, 6.2 Указания № 3210-У
- 97) п. 4.6 Указания № 3210-У
- 98) Постановления 5 ААС от 24.08.2015 № 05АП-6514/2015; 7 ААС от 16.01.2014 № А45-12320/2013, от 05.10.2012 № А03-8421/2012; 20 ААС от 29.12.2015 № 20АП-6595/2015
- с. 126** 99) ч. 1 ст. 19.4.1 КоАП РФ
- 100) Решение Суда Еврейской автономной области от 08.06.2012 № 7-17/2012
- 101) п. 8.2 Указания № 3210-У
- 102) Указания, утв. Постановлением Госкомстата от 25.12.98 № 132
- 103) пп. 4.1, 4.6 Указания № 3210-У
- 104) п. 35 Регламента № 132н; п. 30 Регламента № 133н
- с. 127** 105) подп. «с» — «ц» п. 29 Регламента № 133н
- 106) пп. 4.1, 4.6 Указания № 3210-У
- 107) п. 4.6 Указания № 3210-У
- с. 128** 108) п. 7 Регламента № 133н
- 109) Постановление 11 ААС от 10.12.2014 № 11АП-16703/2014
- 110) подп. 1 п. 9, п. 41 Регламента № 132н; подп. 1 п. 9, п. 49 Регламента № 133н
- 111) подп. 3 п. 10, подп. 2 п. 7 Регламента № 132н; подп. 3 п. 10, п. 35 Регламента № 133н
- 112) пп. 37, 40 Регламента № 133н
- 113) подп. 5 п. 47 Регламента № 132н; подп. 5 п. 48 Регламента № 133н; Письмо ФНС от 06.05.2013 № АС-4-2/8265 (п. 3)
- 114) пп. 11, 52 Регламента № 132н; пп. 11, 53 Регламента № 133н
- 115) п. 53 Регламента № 132н; п. 54 Регламента № 133н
- с. 129** 116) пп. 46, 51 Регламента № 132н; пп. 46, 47, 52 Регламента № 133н
- 117) п. 48 Регламента № 132н
- 118) п. 49 Регламента № 133н
- 119) п. 47 Регламента № 132н; п. 48 Регламента № 133н
- 120) Постановление 14 ААС от 30.01.2013 № А13-6920/2012
- 121) пп. 22, 26 Регламента № 132н
- 122) пп. 32, 38 Регламента № 132н
- 123) пп. 39, 44 Регламента № 132н
- 124) пп. 27, 33 Регламента № 133н
- 125) пп. 34, 44 Регламента № 133н
- 126) Постановления 14 ААС от 17.11.2014 № А05-8240/2014, от 30.10.2014 № А05-7024/2014
- 127) Постановление 3 ААС от 27.01.2015 № А74-4459/2014
- 128) Постановление 3 ААС от 17.06.2013 № А69-272/2013
- с. 130** 129) п. 19 Регламента № 132н
- 130) п. 19 Регламента № 133н
- 131) п. 53 Регламента № 132н; п. 54 Регламента № 133н; ч. 1 ст. 28.2 КоАП РФ
- 132) ч. 4 ст. 28.1 КоАП РФ
- 133) ст. 28.5 КоАП РФ
- 134) ст. 28.7 КоАП РФ; Письмо УФНС по г. Москве от 24.06.2011 № 17-14/061289@
- 135) Постановления Президиума ВАС от 09.12.2003 № 10964/03; 15 ААС от 06.05.2015 № 15АП-5308/2015; п. 10 Постановления Пленума ВАС от 02.06.2004 № 10
- 136) ч. 5, 6 ст. 28.2 КоАП РФ
- 137) ч. 1 ст. 29.6, ст. 4.8 КоАП РФ
- 138) ст. 4.5, п. 6 ч. 1 ст. 24.5 КоАП РФ
- 139) ч. 2 — 5 ст. 28.2 КоАП РФ
- 140) п. 24 Постановления Пленума ВАС от 02.06.2004 № 10
- с. 131** 141) Постановление 17 ААС от 04.12.2015 № 17АП-15607/2015-АК
- 142) ч. 1, 2, 3 ст. 30.1 КоАП РФ
- 143) ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ
- 144) пп. 59, 60 Регламента № 132н; пп. 60, 61 Регламента № 133н
- 145) пп. 66, 67 Регламента № 132н; пп. 67, 68 Регламента № 133н
- 146) пп. 61, 72 Регламента № 132н; пп. 62, 74 Регламента № 133н

Всё о налоговых проверках

Обложка, дизайн А.Н. Филимонов

Верстка, подготовка к печати И.И. Суливанская

Корректоры С.В. Колесникова, А.А. Локина,
З.В. Наумова, Н.И. Феоктистова (отв.), Е.В. Храпова

Подписано в печать 11.03.2016. Формат 60х90/16.

Бумага офсетная 65 гр. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 9. Тираж 28 500 экз. Заказ 395

ООО «Издательство «Главная книга»»

117105, Москва,

Варшавское шоссе, д. 37А

Email: gk@glavkniga.ru

ООО «Имидж Принт»

300001, г. Тула, ул. К. Маркса, д. 5, оф. 5

Отпечатано в ООО «Тульская типография»

300026, Тула, пр. Ленина, д. 109