



ЭЛКОД
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

2023

www.elcode.ru

Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс

Выездная налоговая проверка в 2023 году: как ИФНС определяет конечного выгодоприобретателя

Ведут семинар-тренинг: **Рязанцева Вера Владимировна,**
Рассапкина Лариса Юрьевна

Материалы подготовлены
с использованием системы КонсультантПлюс



КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

**Критерии отбора и риски назначения выездной налоговой проверки.
Новые «комиссии» и федеральный реестр выгодоприобретателей.**

**2. Правила проведения выездной проверки в 2023 году
с учетом налоговых новшеств**

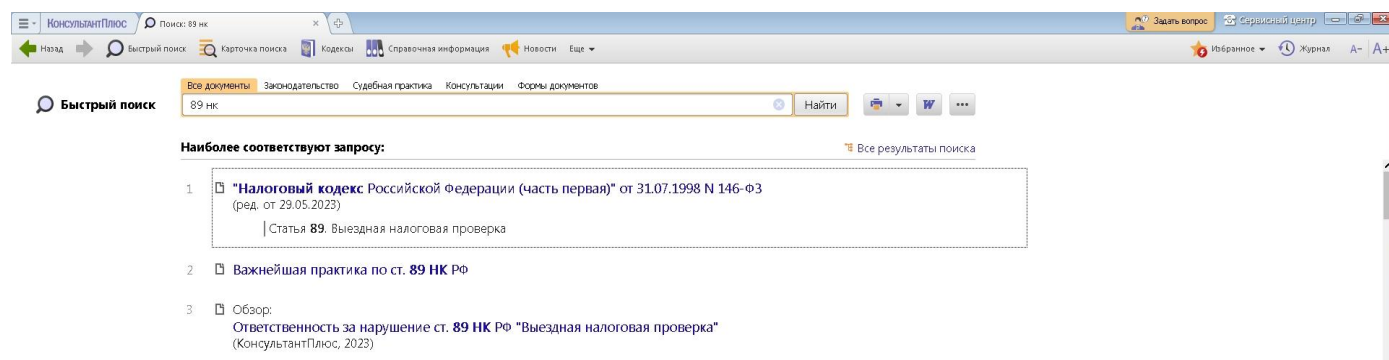
**3. Виды мероприятий налогового контроля,
порядок и особенности их проведения:
на что обратить внимание и как не допустить ошибок.
В чем опасность допмероприятий налогового контроля?**

**4. Оспаривание результатов налоговой проверки.
Практические рекомендации по составлению возражений и жалобы.**

5. Прецедентные решения арбитражных судов по налоговым проверкам

Пример 1.

Найти статью 89 Налогового кодекса РФ.

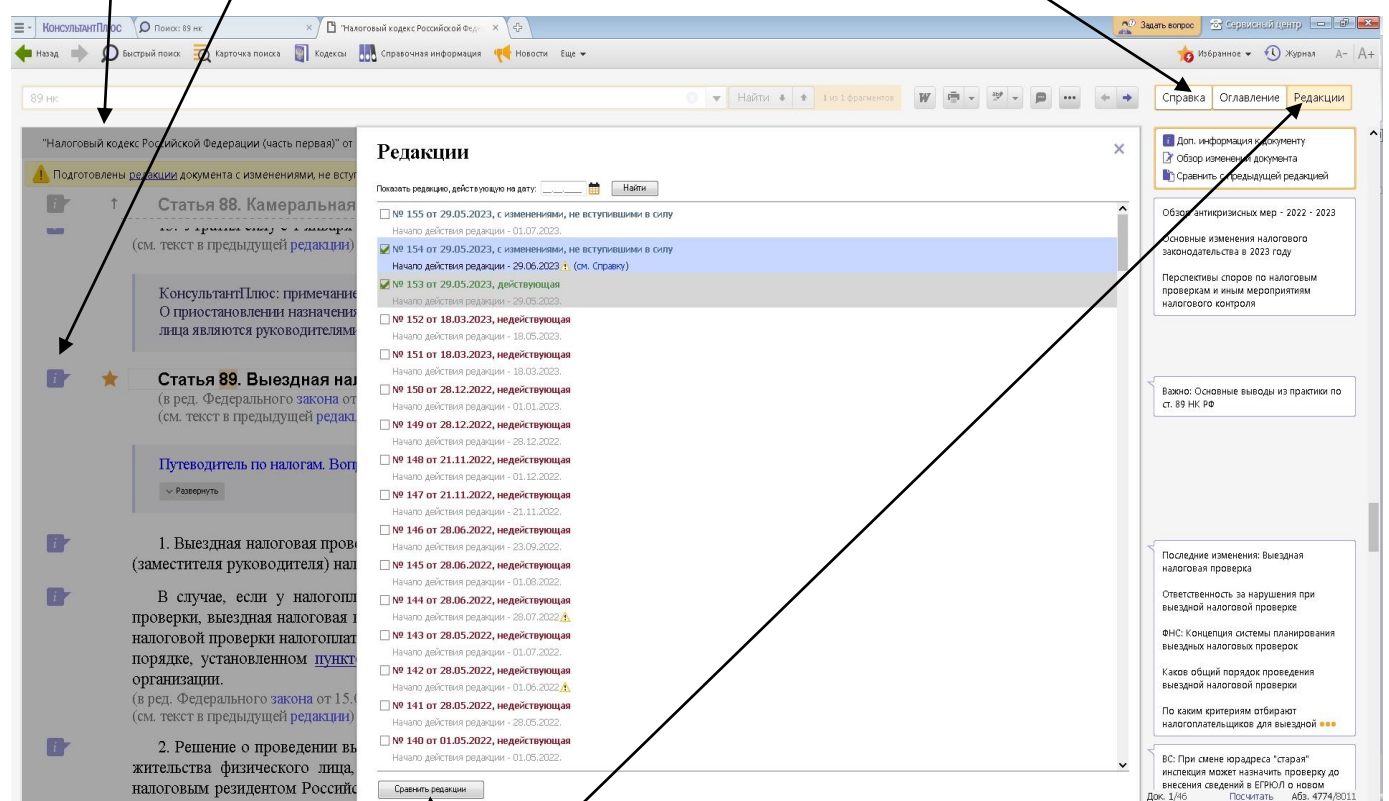


Пример 2.

Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть над текстом.

О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка» справа.

Можно посмотреть дополнительную информацию к нужной статье - необходимо нажать на "i".



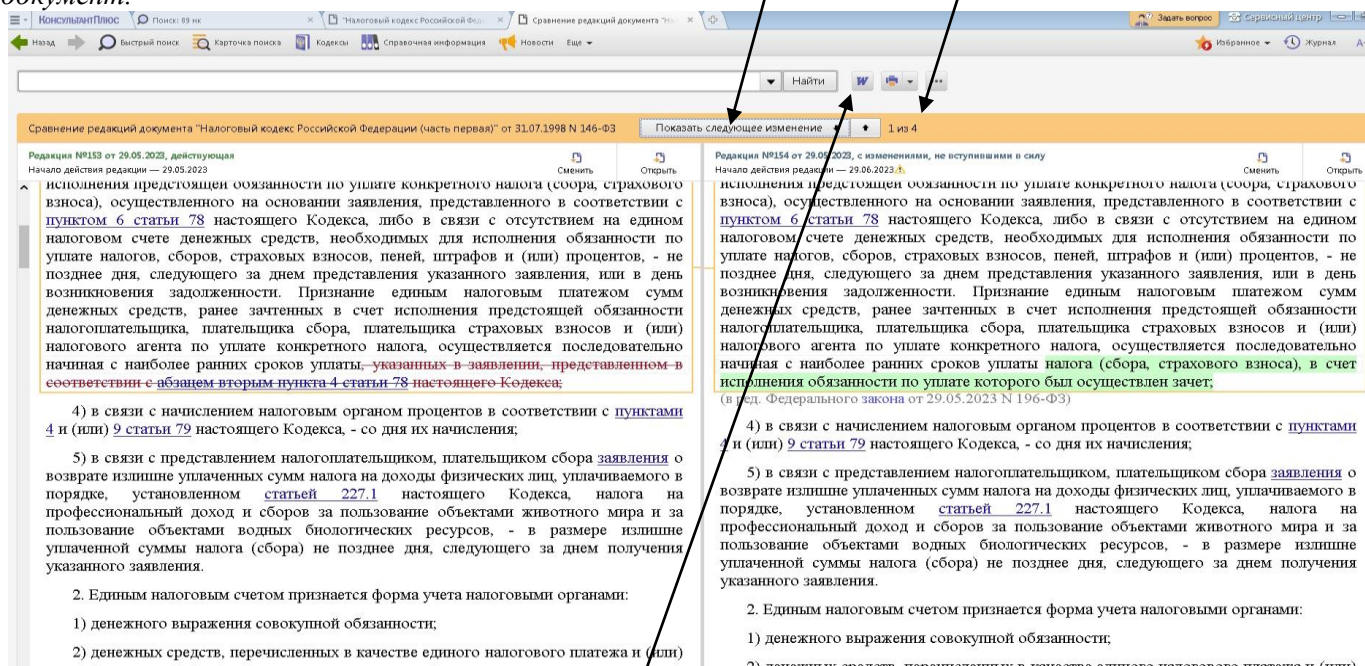
Сравнение редакций

Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»

Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и слева от нее показывается – сколько изменений между этими двумя редакциями.

Чтобы просмотреть их, нужно нажать на кнопку «Показать следующее изменение» и просмотреть документ.



*Сравнение редакций можно экспортировать в Word.

Пример 3. Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- поставить курсор на нужный нам фрагмент
- появиться очертания звездочки
- нажать на нее
- выйдет диалоговое окно

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»

Далее

- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»

Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»

- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

Пример 4. Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

КАРТОЧКА ПОИСКА

Пример 5.

Найти Письмо или Приказ Минфина России или ФНС России от 2021 г. по вопросу по необоснованной налоговой выгоде в свете применения ст. 54.1 НК РФ.

Область поиска: Законодательство

Текст документа: ст 54.1 нк

Название документа:

Номер:

Дата: позже 01.01.2021

Принявший орган: ФНС России или Минфин России

Вид документа:

Тематика:

Поиск по статусу:

Когда получен:

Папки документов:

Показать список документов Очистить карточку

Поиск в списке

Найти

Российское законодательство (Версия Проф) [5]

Уточнить по реквизитам

Сортировка: Комплексная

Текст документа: ст 54.1 нк

Дата: позже 01.01.2021

Принявший орган: ФНС России, Федеральная налоговая служба \УЛИ Минфин России, Мин...

Результаты поиска

1. <Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N 68-4-7/3060@
"О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"
1. Общие требования. Соотношение положений статьи 54.1 Кодекса с иными предписаниями налогового законодательства

2. <Письмо> ФНС России от 06.04.2021 N 68-4-7/4549@
<О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в первом квартале 2021 года по вопросам налогообложения>
...базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (пункт 1 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации).

Пример 6. Можно сохранить данный документ в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»

Пример 7. Можно сохранить на компьютер

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

Обратить внимание, что можно сохранить в различных форматах.

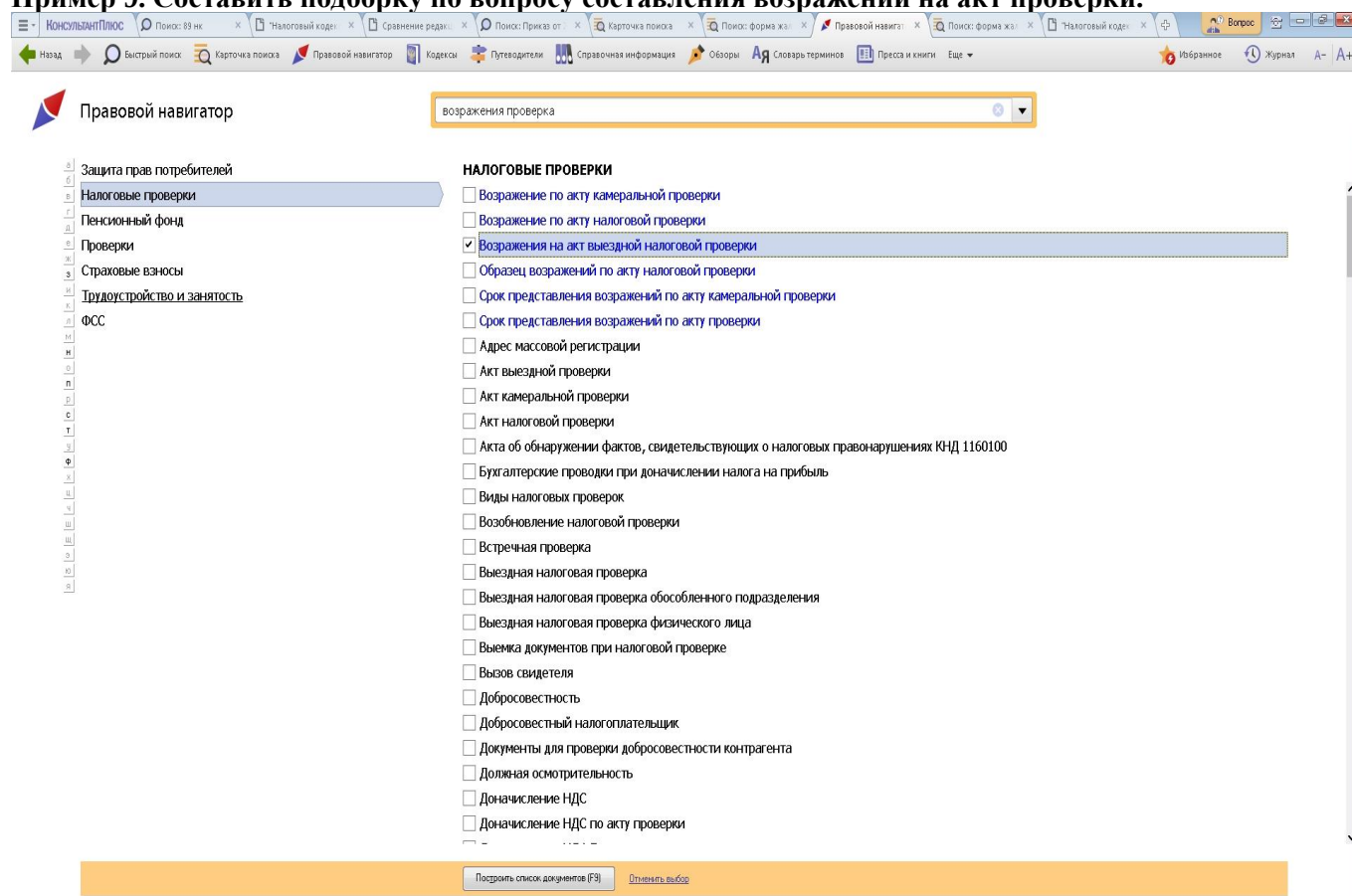
Пример 8. Можно отправить по электронной почте

Находясь в тексте документа на панели под кнопкой  / или правой кнопкой мыши

выбрать 

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР

Пример 9. Составить подборку по вопросу составления возражений на акт проверки.



Правовой навигатор

возражения проверка

Защита прав потребителей
Налоговые проверки
Пенсионный фонд
Проверки
Страховые взносы
Трудоустройство и занятость
ФСС

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

- ☐ Возражение по акту камеральной проверки
- ☐ Возражение по акту налоговой проверки
- ☒ **Возражения на акт выездной налоговой проверки**
- ☐ Образец возражений по акту налоговой проверки
- ☐ Срок представления возражений по акту камеральной проверки
- ☐ Срок представления возражений по акту проверки
- ☐ Адрес массовой регистрации
- ☐ Акт выездной проверки
- ☐ Акт камеральной проверки
- ☐ Акт налоговой проверки
- ☐ Акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях КНД 1160100
- ☐ Бухгалтерские проводки при доначислении налога на прибыль
- ☐ Виды налоговых проверок
- ☐ Возобновление налоговой проверки
- ☐ Встречная проверка
- ☐ Выездная налоговая проверка
- ☐ Выездная налоговая проверка обособленного подразделения
- ☐ Выездная налоговая проверка физического лица
- ☐ Выемка документов при налоговой проверке
- ☐ Вызов свидетеля
- ☐ Добросовестность
- ☐ Добросовестный налогоплательщик
- ☐ Документы для проверки добросовестности контрагента
- ☐ Должная осмотрительность
- ☐ Доначисление НДС
- ☐ Доначисление НДС по акту проверки

Посмотреть список документов (F9) Отменить выбор

БЫСТРЫЙ ПОИСК – универсальный инструмент поиска документов в системе; наиболее простой инструмент, чтобы начать поиск информации в системе.

- конкретного документа;
- конкретного фрагмента документа (главу, статью и т.п.);
- документы по интересующему вопросу (ситуации).

КАРТОЧКА ПОИСКА - для поиска документов по реквизитам (в том числе, когда они известны только приблизительно) или, по словам (словосочетаниям) из названия или текста документа.

ПРАВОВОЙ НАВИГАТОР - поиск информации по практическому вопросу с использованием перечня возможных ситуаций. Основан на использовании разработанного специалистами КонсультантПлюс словаря ключевых понятий.

В каких случаях наиболее эффективен Правовой навигатор:

✓ в случае, когда Вы не знаете, как правильно описать свою ситуацию, а можете назвать буквально 1-2 слова.

Примечания на правой панели - полезная информация, которые помогут упростить работу с текстом нормативного правового акта и правильно применять документ на практике, не допустив ошибки.

Примечания размещены точно – там, где важно обратить внимание на акценты. Они имеют короткие заголовки–аннотации и постоянно актуализируются с учетом изменений законодательства и судебной практики.

На полях могут быть размещены: ссылки на готовые решения; основные выводы из практики; позиции судов; позиции ведомств; образцы заполнения документов и др.

Пример

Поставить данный документ/фрагмент на контроль

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»
- далее нажать «Добавить»
- обратите внимание, что можно поставить на контроль как документ целиком, так и отдельную статью.
- посмотреть наши документы и фрагменты на контроле - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Документы на контроле»

Пример

Можно поставить закладку на данный фрагмент

1 вариант

- **поставить курсор на нужный нам фрагмент**
- **появиться очертания звездочки**
- **нажать на нее**
- **выйдет диалоговое окно**

2 вариант

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- **Далее**
- выбрать папку, куда мы будем сохранять нашу закладку
- далее нажать «Добавить»
- Посмотреть нашу закладку мы можем - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Закладки и документы»
- найти нужную нам.

Пример

Можно сохранить документы в папку

- на панели быстрого доступа выбрать «Добавить в избранное»
- далее выбрать «Папки»
- определить папку, куда мы хотим сохранить наш документ/создать новую
- далее нажать «Добавить»
- посмотреть и найти наши папки и сохраненные документы в них - на панели быстрого доступа выбрать «Избранное»
- далее выбрать «Папки»
- найти нужную нам.

СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ – информация, к которой приходится обращаться постоянно. Содержится в разных документах, поэтому поиск ее в первоисточниках не всегда удобен. Представлена в удобном структурированном виде.

ОБЗОРЫ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА – помогают всегда быть в курсе последних изменений в законодательстве.

- **Новости.** Мониторинг документов - представлены новости для бухгалтера, кадровика, юриста и др., поступившие в систему Консультант Плюс. Рассмотрим «Новые документы для бухгалтера»;
- **Аналитические обзоры правовой информации** - (специалистами К+ проведен анализ произошедших изменений, в связи с изменениями законодательства и написаны комментарии и рекомендации к документам) – изменения в различных отраслях законодательства.

1. Критерии отбора и риски назначения выездной налоговой проверки. Новые «комиссии» и федеральный ресурс выгодоприобретателей.

Согласно Письму Минфина России от 15.02.2017 N 03-02-07/1/8547 система планирования выездных налоговых проверок, которая доступна каждому налогоплательщику, позволяет налогоплательщику самостоятельно оценить свои налоговые риски и уточнить налоговые обязательства, не дожидаясь проведения выездной налоговой проверки.

Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, определяющая 12 критериев налоговых рисков, по которым в результате аналитической работы налоговыми органами проводится отбор налогоплательщиков для включения их в план выездных налоговых проверок. Критерии рисков общедоступны, размещены на интернет-сайте ФНС России и регулярно обновляются.

Общедоступная информация о таких критериях и порядке размещена *в Приложениях к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@*. В частности:

- в Приложении N 1 приведена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (далее - Концепция);
- в Приложении N 2 содержатся Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (далее - Общедоступные критерии оценки рисков);
- в Приложениях N N 3 - 5 содержатся расчетные показатели для сравнения и рекомендуемая форма пояснительной записки, которые относятся к отдельным критериям оценки рисков.

Из Письма ФНС России от 31.07.2007 N 06-1-04/505 следует, если деятельность налогоплательщика соответствует критериям оценки риска, это не обязательно приведет к неблагоприятным налоговым последствиям. А само по себе назначение и проведение выездной проверки еще не означает, что налогоплательщик совершил налоговое правонарушение, за которое предусмотрена ответственность.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.
6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.
7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).
9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п. (**пункт 9 в ред. Приказа ФНС России от 10.05.2012 N ММВ-7-2/297@**).
10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

КАК РАССЧИТЫВАЕТСЯ НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА

Налоговики могут заинтересоваться деятельностью налогоплательщика, если его налоговая нагрузка будет ниже среднего размера нагрузки по соответствующему виду экономической деятельности (**пункт 1 Общедоступных критериев оценки рисков**).

В Приложении N 3 к Приказу приведены показатели налоговой нагрузки в расчете на одного налогоплательщика по основным видам экономической деятельности. С этими показателями налогоплательщику и надо сравнивать свои данные о налоговой нагрузке.

В соответствии с **пунктом 6 Приказа** значения показателей налоговой нагрузки ежегодно до **5 мая** актуализируются и размещаются на официальном сайте ФНС России (https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/).

Из **пункта 2 Приказа ФНС России от 22.09.2010 N ММВ-7-2/461@** следует, что до момента обновления можно использовать данные за последний предшествующий год, в отношении которого утверждены такие показатели.

При получении из налогового органа требования о представлении пояснений о причинах низкой налоговой нагрузки, стоит их предоставить. Если такие причины имеют объективный характер, то существует вероятность, что представление соответствующих пояснений может снизить риск включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Ниже примерный образец пояснений налоговому органу по факту снижения налоговой нагрузки налогоплательщика.

Пояснения по факту снижения налоговой нагрузки

В ответ на Ваше информационное письмо о проведении анализа налоговой отчетности за 2022 г. в целях самостоятельной проверки правильности формирования налоговой базы и выявления причин низкой налоговой нагрузки за указанный период сообщаем следующее.

Обществом с ограниченной ответственностью "Альфа" проведен анализ результатов коммерческой деятельности, а также налоговой отчетности за налоговые (отчетные) периоды 2022 г. По итогам анализа факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащих уплате сумм налога, в налоговой отчетности, представленной за налоговые (отчетные) периоды 2022 г., не выявлены.

В связи с этим нет оснований для представления уточненных налоговых деклараций за указанные периоды.

По факту снижения налоговой нагрузки ООО "Альфа" за 2022 г. по сравнению со среднеотраслевым уровнем поясняем, что руководством организации было принято решение о снижении с 1 июля 2022 г. на 10% отпускных цен на реализуемые товары. Данная мера принята по результатам анализа ситуации, сложившейся на рынке сбыта, с целью привлечения покупателей и получения конкурентного преимущества.

Снижение цен отрицательно сказалось на размере выручки, полученной во втором полугодии 2022 г. При этом расходы организации, связанные с основной деятельностью, возросли на 3% по сравнению с первым полугодием 2022 г. В результате указанные факторы привели к снижению сумм налога на прибыль и НДС, подлежащих уплате в бюджет.

В настоящее время ООО "Альфа" принимает меры по снижению расходов. Кроме того, в III квартале текущего года в случае стабилизации спроса планируется увеличение на 5% отпускных цен на реализуемые товары.

Приложения:

1) копия приказа ООО "Альфа" от 21.06.2022 N 25-п о снижении отпускных цен на реализуемые товары;

2) пояснительная справка по результатам анализа доходов и расходов ООО "Альфа" за первое и второе полугодия 2022 г.;

3) копия приказа ООО "Альфа" от 13.01.2023 N 1-п об утверждении плана по снижению расходов на 2023 г.

В пункте 1 Общедоступных критериев оценки рисков не раскрывается, как нужно рассчитывать налоговую нагрузку. Налоговики не приводят формулу расчета.

Однако в них содержится пояснение, что приведенные показатели налоговой нагрузки определялись как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налогоплательщиков, представляемой в налоговые органы, и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (далее - Росстат).

В связи с этим налоговую нагрузку правильно будет рассчитывать по формуле:

<i>Налоговая нагрузка (НН)</i>	=	<i>Сумма налогов, уплаченных по данным отчетности в течение года</i>	/	<i>Сумма бухгалтерской выручки за год без учета НДС и акцизов</i>	x 100%
------------------------------------	---	--	---	---	--------

Отметим, что сумму выручки нужно брать по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за минусом НДС и акцизов. Дело в том, что органы статистики определяют выручку организаций на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которую организации представляют им в соответствии с **частями 1, 2 статьи 18 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"**. При этом в отчете о финансовых результатах выручка отражается за вычетом НДС и акцизов (**Приложение N 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н**).

Данные для расчета общей суммы налогов возьмите из налоговых деклараций. При этом не учитывайте суммы:

1. "ввозного" НДС;
2. страховых взносов;
3. налогов, которые вы уплатили как налоговый агент (кроме НДФЛ).

После того как вы определили свою налоговую нагрузку, вам необходимо соотнести ее с налоговой нагрузкой, приведенной в **Приложении N 3 к Приказу** по соответствующему виду деятельности.

Интернет-сервис ФНС России "Прозрачный бизнес" (<https://pb.nalog.ru/calculator.html>) позволяет сравнить свою налоговую нагрузку со среднеотраслевой по вашему региону.

Пример расчета налоговой нагрузки организации

По итогам года доходы организации "Альфа" составили 10 000 000 руб. без НДС.

За этот год бухгалтер начислил к уплате в бюджет и отразил в отчетности следующие суммы налогов:

1. 1 100 000 руб. по налогу на прибыль организаций;
2. 570 000 руб. по НДС;
3. 270 000 руб. по НДФЛ;
4. 70 000 руб. по налогу на имущество организаций.

Налоговая нагрузка организации "Альфа" за этот год составляет 20,1% $((1\,100\,000 \text{ руб.} + 570\,000 \text{ руб.} + 270\,000 \text{ руб.} + 70\,000 \text{ руб.}) / 10\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\%)$.

УБЫТКИ В ОТЧЕТНОСТИ

Если в течение двух и более календарных лет в налоговой или бухгалтерской отчетности вы отражаете убытки, это может послужить основанием для проведения выездной проверки (**пункт 2 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Причем практика применения данного критерия показывает, что проверке подвергаются даже те налогоплательщики, наличие убытков у которых более чем обоснованно (например, лизинговые компании в первые годы своей деятельности).

Пунктом 3 статьи 88 НК РФ предусмотрено, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить **в течение пяти дней** необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

Для снижения риска включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок рекомендуем представить в инспекцию ответ примерно такого содержания:

Пояснения по факту отражения убытков в отчетности

В ответ на Ваше информационное письмо о проведении анализа налоговой отчетности за 2021 - 2022 гг. в целях самостоятельной проверки правильности формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций и выявления причин отражения убытков сообщаем следующее.

Обществом с ограниченной ответственностью "Альфа" проведен анализ результатов коммерческой деятельности, а также налоговой отчетности за 2021 - 2022 гг. по налогу на прибыль организаций. По итогам анализа факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащих уплате сумм налога, в

декларациях по налогу на прибыль организаций, представленных за налоговые (отчетные) периоды 2021 - 2022 гг., не выявлены.

В связи с этим нет оснований для представления уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций за указанные периоды.

Убытки по результатам деятельности ООО "Альфа" за 2021 - 2022 гг. возникли из-за неоднократного повышения поставщиком цен на приобретаемые у него для перепродажи товары. ООО "Альфа" не имеет возможности реагировать на указанное повышение цен соответствующим увеличением отпускных цен для своих покупателей в связи с высокой конкуренцией на рынке сбыта и возможным падением спроса. В результате себестоимость реализуемых товаров в 2021 г. возросла на 15% по сравнению с предыдущим годом. В 2022 г. рост себестоимости по сравнению с 2021 г. составил 20%. Выручка от продаж за 2021 г. увеличилась на 7% по сравнению с 2020 г., а в 2022 г. снизилась на 1,5% по отношению к аналогичному показателю 2021 г.

С целью преодоления сложившейся ситуации руководством организации планируется в 2023 г. постепенное увеличение отпускных цен на товары. Кроме того, генеральным директором ООО "Альфа" утвержден план по сокращению расходов организации в 2023 г. Таким образом, по итогам 2023 г. ООО "Альфа" планирует получить прибыль.

Приложения:

- 1) копия дополнительного соглашения от 25.03.2021 N 1 к договору поставки с ООО "Бета" от 13.01.2021 N 1;
- 2) копия дополнительного соглашения от 30.06.2022 N 2 к договору поставки с ООО "Бета" от 13.01.2021 N 1;
- 3) копия дополнительного соглашения от 05.12.2022 N 3 к договору поставки с ООО "Бета" от 13.01.2021 N 1;
- 4) аналитическая справка по результатам сравнения показателей отчета о финансовых результатах ООО "Альфа" за 2019 г. и 2020 г.;
- 5) аналитическая справка по результатам сравнения показателей отчета о финансовых результатах ООО "Альфа" за 2021 г. и 2022 г.;
- 6) копия приказа ООО "Альфа" от 11.01.2023 N 2-н об установлении отпускных цен на реализуемые товары в 2023 г.;
- 7) копия приказа ООО "Альфа" от 13.01.2023 N 3-н об утверждении плана по сокращению расходов организации на 2023 г.

ЗНАЧИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ВЫЧЕТЫ

Налоговики заинтересуются деятельностью налогоплательщика, если доля вычетов по НДС равна либо **превышает 89% суммы начисленного НДС (пункт 3 Общедоступных критериев оценки рисков)**.

Источником информации о размерах исчисленного налога и вычетов, естественно, послужат сданные в налоговый орган декларации по НДС.

Иногда на практике налоговые органы просят налогоплательщика пояснить причины высокого удельного веса налоговых вычетов по НДС. Если такие причины имеют объективный характер, то есть вероятность, что представление соответствующих пояснений может снизить риск включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

Ниже см. образец пояснений налоговому органу по факту высокого удельного веса налоговых вычетов по НДС.

*Пояснения по факту высокого удельного веса
налоговых вычетов по НДС*

В ответ на Ваше информационное письмо о проведении анализа налоговой отчетности по НДС за налоговые периоды 2022 г. в целях самостоятельной проверки правильности

формирования налоговой базы и выявления причин высокого удельного веса налоговых вычетов по НДС сообщаем следующее.

Обществом с ограниченной ответственностью "Альфа" проведен анализ налоговых деклараций по НДС за I - IV кварталы 2022 г. По итогам проведенного анализа факты неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению сумм данного налога, подлежащих уплате в бюджет, в представленных за указанные периоды налоговых декларациях не выявлены.

В связи с этим нет оснований для представления уточненных налоговых деклараций по НДС за I - IV кварталы 2022 г.

Высокая доля заявленных налоговых вычетов по НДС в общей сумме налога, начисленной с налоговой базы по итогам налоговых периодов 2022 г., сложилась в связи с закупкой в I и II кварталах 2022 г. у поставщика (ООО "Бета") товаров нового вида и распродажей остатков старых партий товара по сниженным ценам. Кроме того, реализация новой линейки товаров в III и IV кварталах 2022 г. производилась в объемах ниже планируемых из-за невысокого спроса. В результате выручка от реализации товаров в 2022 г. снизилась по сравнению с 2021 г. Соответственно, уменьшилась и общая сумма НДС, начисленная с налоговой базы по итогам I - IV кварталов 2022 г.

Вместе с тем расходы на приобретение товаров для перепродажи в 2022 г. возросли на 5% по сравнению с 2021 г. Это напрямую сказалось на сумме налоговых вычетов по НДС, заявленных по итогам налоговых периодов 2022 г. Таким образом, доля налоговых вычетов по НДС в общей сумме налога, начисленной с налоговой базы за налоговые периоды 2022 г., увеличилась по сравнению с налоговыми периодами 2021 г. и составила 95%.

В настоящее время руководством ООО "Альфа" разработан комплекс мер по стимулированию спроса на товары и их продвижению на рынке сбыта. С учетом планируемых в 2023 г. объемов реализации и при сохранении размера затрат на уровне предыдущего года ожидается увеличение выручки от продаж и, как следствие, снижение удельного веса налоговых вычетов по НДС.

Приложение:

1) копия приказа от 13.01.2022 N 1-п об установлении отпускных цен на товары ООО "Альфа" в период распродажи товаров, приобретенных в 2021 г.;

2) пояснительная справка по результатам анализа данных, повлиявших на показатели налоговой отчетности ООО "Альфа" по НДС за налоговые периоды 2022 г.;

3) копия договора поставки товаров с ООО "Бета" от 21.01.2022 N 12/2019;

4) копия приказа ООО "Альфа" от 17.01.2023 N 3-п об утверждении плана мероприятий по стимулированию спроса на реализуемые товары и их продвижению на рынке сбыта в 2023 г.

Чтобы определить долю вычетов в общем размере исчисленного налога за 4 квартала, нужно выполнить следующие действия.

Шаг 1. Сложить сумму начисленного НДС (до применения вычетов) за четыре последних оконченных квартала.

Шаг 2. Сложить суммы вычетов за четыре последних оконченных квартала.

Шаг 3. Разделить общую сумму вычетов на общую сумму начисленного НДС.

Формулу расчета можно представить следующим образом:

$$ДВоп = (ВКВn1 + ВКВn2 + ВКВn3 + ВКВn4) / (НКВn1 + НКВn2 + НКВn3 + НКВn4) \times 100\%,$$

где ДВоп - доля вычетов в общей сумме исчисленного НДС за определяемый период;

ВКВn1... ВКВn4 - величина вычета за соответствующий квартал, относящийся к расчетному периоду;

НКВn1... НКВn4 - величина исчисленного НДС за соответствующий квартал, относящийся к расчетному периоду.

После того как доля вычетов в общем размере исчисленного НДС за четыре квартала будет определена, следует сравнить ее с долей вычета, которая установлена Приказом.

ОПЕРЕЖАЮЩИЙ ТЕМП РОСТА РАСХОДОВ

Как следует из названия критерия, налоговики интересуют, не превышает ли рост ваших расходов рост ваших доходов от реализации. То есть не растут ли ваши декларируемые реализационные расходы быстрее ваших реализационных доходов, которые вы показываете в отчетности (*абзац 1 пункта 4 Общедоступных критериев оценки рисков*).

В пункте 4 Общедоступных критериев оценки рисков, приведенных в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, не раскрывается, за какой период следует выявлять опережающий темп роста расходов: за год, полугодие, квартал или месяц.

Чтобы сравнить темпы роста доходов и расходов, нужно для начала рассчитать сами темпы.

Рассчитывать темп роста надо по общей для всех четырех показателей формуле:

$$\boxed{\text{Темп роста}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Показатель дохода} \\ \text{(расхода) по налоговой} \\ \text{(бухгалтерской)} \\ \text{отчетности за} \\ \text{анализируемый период} \end{array}} / \boxed{\begin{array}{c} \text{Показатель дохода} \\ \text{(расхода) по налоговой} \\ \text{(бухгалтерской)} \\ \text{отчетности за} \\ \text{предыдущий период} \end{array}} \times 100\%$$

НИЗКАЯ ЗАРПЛАТА РАБОТНИКОВ

Налоговые органы могут сравнить среднемесячную зарплату по каждому работнику налогоплательщика со среднестатистическими данными по зарплатам в соответствующем регионе. И если она окажется меньше, то существует риск, что налогоплательщика включают в план выездных проверок (*пункт 5 Общедоступных критериев оценки рисков*). Ведь низкий уровень зарплат может свидетельствовать об уклонении от уплаты НДФЛ и страховых взносов.

Без внимания не останется и информация, поступающая от граждан, юридических лиц, правоохранительных или иных органов, о выплате работникам заработной платы "в конвертах" либо о нарушениях трудового законодательства, допущенных при оформлении сотрудников (*пункт 5 Общедоступных критериев оценки рисков*). Эти и иные аналогичные сведения будут также учитываться налоговым органом при планировании выездной проверки.

В пункте 5 Общедоступных критериев оценки рисков не сказано, за какой период определять "зарплатный" критерий.

Но необходимо иметь в виду, что налоговики для определения рассматриваемого критерия в качестве источника информации будут использовать сведения о среднесписочной численности работников. Такие сведения налогоплательщики направляют в инспекцию в случаях, указанных *в пункте 3 статьи 80 НК РФ*.

Формулу расчета среднемесячной заработной платы можно представить следующим образом:

$$\text{СМЗ} = \text{ФОТ} / \text{ССЧ} / 12,$$

где СМЗ - среднемесячная заработная плата на одного работника налогоплательщика;

ФОТ - фонд оплаты труда работников налогоплательщика;

ССЧ - среднесписочная численность работающих у налогоплательщика.

Информацию о среднем уровне заработной платы на одного работника по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно взять из источников, предложенных *в пункте 5 Общедоступных критериев оценки рисков*:

1) официальные интернет-сайты органов статистики или региональных управлений ФНС России. Их адреса можно узнать соответственно на сайтах **www.gks.ru** и **www.nalog.ru**;

2) различные сборники экономико-статистических материалов, публикуемых территориальными органами Росстата (статистический сборник, бюллетень и др.).

Также можно запросить информацию непосредственно в вашем органе статистики или налоговой инспекции (региональном управлении ФНС России).

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л.Ю.

Отметим, что из буквального смысла **абзаца 1 пункта 5 Общедоступных критериев оценки рисков** следует, что ориентироваться следует на данные о зарплатах по субъекту в целом.

Например, организация "Альфа" занимается издательской деятельностью в г. Энске. Среднемесячный размер заработной платы в организации составляет 50 109,14 руб. Средний уровень заработной платы в издательской сфере для Энской области - 15 083,4 руб.

Сравним показатели: 50 109,14 руб. > 15 083,4 руб.

Следовательно, нет оснований для включения организации "Альфа" в план выездных проверок по признаку низкой заработной платы работников.

НЕОДНОКРАТНОЕ ПРИБЛИЖЕНИЕ К ДОПУСТИМОМУ ПРЕДЕЛУ ПО СПЕЦРЕЖИМАМ

Налоговым законодательством РФ предусмотрены следующие основные спецрежимы:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) (**глава 26.1 НК РФ**);

- упрощенная система налогообложения (УСН) (**глава 26.2 НК РФ**);

- патентная система налогообложения (**глава 26.5 НК РФ**).

Также спецрежимом является система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (**глава 26.4 НК РФ**). Однако на практике его применяют немногие налогоплательщики. В **Общедоступных критериях оценки рисков** этот режим не упоминается.

Налоговики принимают во внимание приближение **менее 5%** к предельному значению показателя, при соответствии которому налогоплательщик имеет право применять спецрежим.

Причем **5%** надо отсчитать от предельного значения показателя (**абзац 2 пункта 6 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Например, УСН не вправе применять налогоплательщики, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период составляет более 100 человек (подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ).

Однако налоговики обратят на налогоплательщика внимание, если средняя численность его работников превысит 95 человек (100 чел. - (100 чел. x 5%)). Следовательно, "безопасная" численность персонала составит 95 человек и меньше.

ПРИБЛИЖЕНИЕ РАСХОДОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ К ЕГО ГОДОВЫМ ДОХОДАМ

Индивидуальные предприниматели, применяющие общую систему налогообложения, при расчете НДФЛ по итогам года могут уменьшить сумму полученного ими дохода на профессиональный налоговый вычет (**пункт 1 статьи 221 НК РФ**).

Доля профессиональных налоговых вычетов, заявленных по НДФЛ, в общей сумме их доходов за календарный год не должна превышать **83%** (**пункт 7 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Например, в декларации 3-НДФЛ индивидуального предпринимателя П.Г. Тимофеева указан доход от предпринимательской деятельности в размере 6 644 565 руб., а расходы от предпринимательской деятельности заявлены в сумме 5 754 643 руб.

Доля расходов составляет 86,6% ((5 754 643 руб. x 100) / 6 644 565 руб.).

Таким образом, доля расходов превышает предусмотренный показатель в **83%**, а значит, велик риск включения предпринимателя в план выездных проверок.

ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ С ПРИВЛЕЧЕНИЕМ ПЕРЕКУПЩИКОВ ИЛИ ПОСРЕДНИКОВ

Основанием для включения налогоплательщика в план выездных проверок может стать ведение им деятельности с использованием "цепочки контрагентов".

Речь идет об организации деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками без видимой деловой цели, т.е. разумных экономических или иных причин (**пункт 8 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Если будет установлено, что основной целью сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога, налогоплательщик лишится права на уменьшение налоговой базы или налога к уплате (**подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ**).

Одним из обязательных условий реализации указанного права признается исполнение сделки (операции) надлежащим лицом: либо стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону (**подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ**).

Следовательно, чтобы определить, что налогоплательщик не имеет права воспользоваться налоговой выгодой, налоговый орган должен установить одновременно (**пункты 4, 5 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@**):

- факт неисполнения обязательства надлежащим лицом;
- обстоятельства, свидетельствующие, что целью налогоплательщика было неправомерное уменьшение налоговой обязанности либо что он знал (должен был знать) о фактах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

В основе вывода, в частности, лежит требование об исключении формальных претензий к налогоплательщику (**пункт 3 статьи 54.1 НК РФ, пункт 5 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@**).

НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПОЯСНЕНИЙ ПО ТРЕБОВАНИЮ НАЛОГОВОГО ОРГАНА В ХОДЕ КАМЕРАЛЬНОЙ ПРОВЕРКИ

При проведении камеральной проверки представленной декларации налоговый инспектор в определенных случаях может потребовать от вас представить пояснения или внести соответствующие исправления в декларацию (**пункты 3, 6 статьи 88 НК РФ**).

Если налогоплательщик пояснения не представил (исправления не внес), налоговый орган может включить его в план выездных проверок. Однако для этого, помимо непредставления пояснений (невнесения исправлений), должны одновременно выполняться следующие условия (**пункт 9 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@**).

1. У налогового органа были основания требовать от вас пояснения.

Согласно **абзацу 1 пункта 3 статьи 88 НК РФ и пункта 9 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@** налоговые органы могут потребовать от вас пояснения, если они выявили любой из следующих фактов:

- ошибки в проверяемой отчетности;
- противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах;
- несоответствие представленных сведений данным, содержащимся в документах, имеющихся у инспекции, и полученным ею в ходе налогового контроля.

Если такие обстоятельства отсутствуют, то требование налогового органа представить пояснения является необоснованным.

2. Налоговый орган потребовал представить пояснения.

3. Тот факт, что вы не представили пояснения (не внесли исправления), не объясняется объективными причинами.

В пункте 9 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ не уточняется, какие это могут быть причины. Полагаем, что это может быть неполучение

(несвоевременное получение) уведомления о вызове или болезнь (командировка) руководителя (главного бухгалтера).

Однако нельзя гарантировать, что налоговый орган признает такие обстоятельства объективными причинами.

В связи с этим, если вы не представили пояснения (не внесли исправления), это может привести к включению вас в план выездных проверок независимо от причины вашего поведения.

НЕПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОМУ ОРГАНУ ЗАПРАШИВАЕМЫХ ДОКУМЕНТОВ

В период проведения налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля инспекция вправе истребовать документы, касающиеся деятельности налогоплательщика. Налоговый орган может запросить их у проверяемого налогоплательщика, у его контрагентов и иных лиц, которые располагают данными документами (**пункт 1 статьи 93, пункт 1 статьи 93.1, абзац 3 пункта 6 статьи 101 НК РФ, пункт 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Письмо ФНС России от 22.08.2014 N СА-4-7/16692**).

Кроме того, в **статье 93.1 НК РФ** предусмотрены случаи, когда инспекции разрешается истребовать документы вне рамок налоговых проверок:

- возникла обоснованная необходимость получить документы (информацию) относительно конкретной сделки. В этом случае инспекция может запросить их у ее участников или иных лиц, которые располагают такими документами (информацией) (**пункт 2 статьи 93.1 НК РФ**);

- в инспекцию поступил запрос уполномоченного органа иностранного государства в рамках международных договоров РФ. В этом случае у лица, которое ведет реестр владельцев ценных бумаг, могут запросить документы (информацию), связанные с ведением указанного реестра (**пункт 2 статьи 93.1 НК РФ**);

- организация или ИП не исполнили решение о взыскании недоимки, размер которой превышает **1 млн руб.**, в течение **10 дней** с даты его принятия. В такой ситуации должностное лицо налогового органа, принявшее решение, вправе истребовать у этих лиц документы (информацию) об их имуществе, имущественных правах и обязательствах в соответствии с утвержденным перечнем (**пункт 2.1 статьи 93.1 НК РФ**). Указанный Перечень документов (информации) установлен **Приказом ФНС России от 10.02.2020 N ЕД-7-8/85@**. Если налогоплательщик не представит в срок эти документы, указанное должностное лицо вправе истребовать их у иных лиц, которые располагают документами (информацией) об имуществе или имущественных правах налогоплательщика (**пункт 2.1 статьи 93.1 НК РФ**).

Если вы не представите налоговому органу запрошенные документы, то вас могут привлечь к ответственности в виде штрафа **по статье 126 НК РФ**. Кроме того, вас могут включить в план выездных проверок (**пункт 9 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Вместе с тем на практике встречаются ситуации, когда инспекция запрашивает у налогоплательщика документы, которых у него в принципе не должно быть. Например, налоговый инспектор требует, чтобы организация, которая в проверяемом периоде применяла упрощенную систему налогообложения и не являлась налогоплательщиком НДС **на основании пункта 2 статьи 346.11 НК РФ**, представила книги покупок.

В этом случае, чтобы избежать лишних споров с проверяющими, имеет смысл уведомить их об отсутствии запрашиваемых документов с пояснением причин.

Также стоит учитывать, что непредставление запрошенных документов по причине их утраты, порчи может привести к включению вас в план выездных налоговых проверок. Данный вывод следует **из абзацев 1, 3 пункта 9 Общедоступных критериев оценки рисков, приведенных в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@**.

Налогоплательщики должны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета, а также иных документов, которые необходимы для исчисления и уплаты налогов (**подпункт 8 пункта 1 статьи 23 НК РФ**).

Если документы утеряны, испорчены, уничтожены, в том числе в результате форс-мажорных обстоятельств (пожар, затопление, наводнение и пр.), данные документы целесообразно восстановить. При наличии у инспекции информации о том, что вы не обеспечили их сохранность, а также восстановление в случае утраты в результате указанных обстоятельств, инспекция может включить вас в план выездных налоговых проверок (**абзац 3 пункта 9 Общедоступных критериев оценки рисков**). Кроме того, отсутствие документов может повлечь определение проверяющими подлежащих уплате в бюджет сумм налогов расчетным методом в порядке **подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ**.

ЧАСТАЯ СМЕНА МЕСТА НАХОЖДЕНИЯ (МЕСТА НАЛОГОВОГО УЧЕТА)

Если налогоплательщик часто меняет место нахождения (со сменой налогового органа), то он может привлечь к себе внимание налоговиков.

Правда, в план выездных проверок рискует попасть только организация, которая с момента своего создания два раза и более меняла официальный адрес (подавала по этому поводу заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица). При этом смена адреса происходила в процессе выездной проверки и влекла за собой переход в другую налоговую инспекцию. Такой вывод следует **из абзаца 2 пункта 10 Общедоступных критериев оценки рисков**.

К налогоплательщикам - физическим лицам этот критерий не применяется вообще. Также не заинтересует налоговиков, если организация часто меняет официальный адрес, но не меняет при этом место налогового учета.

Например, организация "Альфа" сменила адрес в учредительных документах в связи с прекращением арендных отношений. Данные изменения повлекли смену места постановки на налоговый учет.

В следующем году она внесла изменения в учредительные документы в части юридического адреса в связи с постройкой собственного офиса. Однако смены места налогового учета не произошло.

Поскольку второе изменение адреса не связано с переходом из инспекции в инспекцию, по критерию частой смены места нахождения организация налоговиков не заинтересует.

ОТКЛОНЕНИЕ УРОВНЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ОТ СРЕДНЕСТАТИСТИЧЕСКОГО

Налоговики могут заинтересоваться деятельностью налогоплательщика, если уровень ее рентабельности (прибыльности) значительно ниже среднестатистического уровня рентабельности для данной сферы деятельности (**пункт 11 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Необходимые для сравнения статистические данные по рентабельности приведены в Расчете рентабельности продаж и активов по основным видам экономической деятельности (**Приложение N 4 к Приказу**).

В соответствии с **пунктом 6 Приказа** налоговики должны обновлять их ежегодно и размещать на официальном интернет-сайте ФНС России (<http://www.nalog.ru>).

Отметим, что на практике налоговики не всегда успевают обновить данные о рентабельности. До момента их обновления должны использоваться данные за последний предшествующий год, в отношении которого утверждены среднестатистические показатели уровня рентабельности (**пункт 2 Приказа ФНС России от 22.09.2010 N ММВ-7-2/461@**).

Чтобы сравнить уровень рентабельности своей деятельности со среднестатистическим, нужно сначала рассчитать его.

Сразу укажем, что сверке подвергнутся два показателя: рентабельность активов и рентабельность продаж.

Источником информации для налоговиков в обоих случаях станут данные, отраженные в годовой бухгалтерской отчетности:

- в Бухгалтерском балансе организации;
- в Отчете о финансовых результатах.

Как следует из **Приложения N 4 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@**, рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) и рентабельность активов рассчитываются следующим образом.

1. Рентабельность продаж товаров, продукции, работ, услуг - это соотношение величины сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продаж и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг с учетом коммерческих и управленческих расходов.

Если сальдированный финансовый результат от продаж отрицательный, то имеет место убыточность.

Формулу расчета рентабельности продаж можно представить следующим образом:

$$РП = (ПП / СТ) \times 100\%,$$

где РП - рентабельность продаж товаров, продукции, работ, услуг;

ПП - прибыль (убыток) от продаж, отражаемая по строке 2200 Отчета о финансовых результатах;

СТ - себестоимость продаж (с учетом коммерческих и управленческих расходов), представляющая собой сумму строк 2120, 2210, 2220 Отчета о финансовых результатах.

2. Рентабельность активов - это соотношение сальдированного финансового результата и стоимости активов организации.

Если сальдированный финансовый результат отрицательный, то имеет место убыточность.

Формула расчета рентабельности активов имеет следующий вид:

$$РА = (ПН / СА) \times 100\%,$$

где РА - рентабельность активов;

ПН - прибыль (убыток) до налогообложения, отражаемая по строке 2300 Отчета о финансовых результатах;

СА - стоимость активов (строка 1600 Бухгалтерского баланса организации).

Например, согласно годовой бухгалтерской отчетности организации "Альфа" прибыль от продажи товаров (работ, услуг) составила 7 798 979 руб., а себестоимость проданных товаров (работ, услуг), включая коммерческие и управленческие расходы, - 67 549 567 руб.

При этом прибыль до налогообложения отражена в размере 7 818 442 руб. Стоимость активов организации - 64 641 761 руб.

Рентабельность продаж товаров организации составит 11,5% (7 798 979 руб. / 67 549 567 руб. x 100%). А рентабельность активов - 12,1% (7 818 442 руб. / 64 641 761 руб. x 100%).

После того как вы определили свои показатели рентабельности, вам необходимо соотнести их с показателями, которые приведены в **Приложении N 4 к Приказу** по соответствующему виду деятельности.

Если вы осуществляете несколько видов деятельности, по нашему мнению, следует ориентироваться на среднестатистические показатели по вашему основному виду деятельности согласно данным ЕГРЮЛ (ЕГРИП).

Чтобы провести сравнение, необходимо учесть, что в целях налогового контроля будет иметь значение отклонение рентабельности (в сторону уменьшения) от среднеотраслевого на **10% и более**.

В соответствии с пунктом 7 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@, пунктом 12 Приложения N 2 к данному Приказу Налоговая служба проводит анализ выявляемых способов ведения налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и определяет наиболее распространенные из них. Информацию о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском ФНС России размещает на своем официальном интернет-сайте **www.nalog.ru** (пункт 12 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@).

Согласно абзацу 20 пункта 12 Общедоступных критериев оценки рисков чем больше таких признаков у налогоплательщика, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, которые по результатам самостоятельной оценки выявили, что их деятельность подпадает под признаки ведения деятельности с высоким налоговым риском или под налоговую схему (в том числе и не представленную на сайте ФНС России), налоговики рекомендуют (абзацы 21 - 26 пункта 12 Общедоступных критериев оценки рисков):

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период. Для этого следует подать уточненные декларации (расчеты) за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском;
- уведомить о представлении уточненной отчетности инспекцию, чтобы налоговики имели возможность вовремя учесть это обстоятельство при составлении плана выездных проверок.

С уточненной отчетностью представляется пояснительная записка по форме, которая приведена в **Приложении N 5 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@.**

Ниже см. образец заполнения пояснительной записки к уточненной (уточненным) налоговой декларации (налоговым декларациям), представленной (представленным) в связи с выявлением фактов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

*Пояснительная записка
к уточненной (уточненным) налоговой декларации (налоговым декларациям)
Общества с ограниченной ответственностью "Альфа"
ИНН 7727098760 / КПП 772701001
представленной (представленным) в связи с выявлением фактов
ведения финансово-хозяйственной деятельности
с высоким налоговым риском*

Настоящим сообщая, что за период с "01" января 2022 г. по "31" декабря 2022 г. организация осуществляла торговую деятельность.

При самостоятельной оценке рисков установлены факты недостаточных документальных свидетельств должной осмотрительности при выборе некоторых контрагентов по ряду сделок, осуществленных нашей организацией за вышеуказанный период.

С целью исключения налоговых рисков в части возможности квалификации налоговыми органами таких операций как соответствующих (идентичных, аналогичных по своему содержанию) способам ведения деятельности с высоким налоговым риском, размещенным на сайте ФНС России, Обществом с ограниченной ответственностью "Альфа" проведен перерасчет налоговых обязательств с учетом выявленных фактов и представлены следующие уточненные налоговые декларации.

<i>N n/n</i>	<i>Наименование налога (сбора)</i>	<i>Отчетный период</i>
1	Налог на прибыль	I квартал 2022 г.
2	Налог на прибыль	Полугодие 2022 г.
3	Налог на прибыль	9 месяцев 2022 г.
4	Налог на прибыль	2022 г.
5	Налог на добавленную стоимость	I квартал 2022 г.
6	Налог на добавленную стоимость	II квартал 2022 г.
7	Налог на добавленную стоимость	III квартал 2022 г.
8	Налог на добавленную стоимость	IV квартал 2022 г.

Принимая во внимание то, что данные факты не носят системного характера и не связаны с умыслом получить необоснованную налоговую выгоду, а также то, что Обществом с ограниченной ответственностью "Альфа" иные способы, соответствующие информации, размещенной на сайте ФНС России, не применялись, прошу учесть добровольно предпринятые меры по снижению налоговых рисков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

На основании пунктов 1, 2 статьи 88 НК РФ в случае уточнения своих налоговых обязательств при получении каждой уточненной декларации (расчета) налоговая инспекция должна проводить камеральную проверку.

При добровольном исключении сомнительных операций и доплаты налогов, налоговики обещают такие послабления:

- не истребовать у вас в ходе камеральной проверки дополнительные документы (**абзац 27 пункта 12 Общедоступных критериев оценки рисков**);
- принимать решение о проведении у вас выездной проверки только при наличии дополнительной информации о нарушении вами налогового законодательства и по предварительному согласованию с ФНС России (**абзац 29 пункта 12 Общедоступных критериев оценки рисков**).

Следует учитывать, что **в Налоговом кодексе РФ** таких ограничений не содержится. Поэтому **на основании пунктов 6 - 8 статьи 88 НК РФ, Постановления Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 7307/08, Решения ВАС РФ от 06.08.2008 N 7696/08** если налогоплательщик в уточненной декларации заявил льготы или НДС к возмещению, налоговики вправе запросить соответствующие дополнительные документы. Сослаться на то, что нарушены **Общепринятые критерии оценки рисков**, при оспаривании решения по камеральной проверке вы не сможете.

Оспорить ее результаты выездной проверки на том основании, что проведение проверки не было согласовано с ФНС России, не удастся.

Несомненно, представленную вами уточненную отчетность и пояснительную записку налоговики учтут при составлении плана выездных проверок (**абзац 28 пункта 12 Общедоступных критериев оценки рисков**). Однако к каким последствиям это приведет, однозначно сказать нельзя.

Также отметим, что при подаче уточненной декларации налоговые органы могут проверить период, за который она представлена, в рамках выездной проверки. Даже если с момента окончания этого периода прошло более трех лет и вне зависимости от того, в какую сторону корректируется ранее заявленный налог (**абзацы 2, 3 пункта 4 статьи 89 НК РФ**).

Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассадкина Л.Ю.

Это важно учитывать при принятии решения о подаче уточненной декларации. Ведь фактически вы можете инициировать выездную проверку за весь корректируемый период.

2. Правила проведения выездной проверки в 2023 году **с учетом налоговых новшеств**

Федеральными законами от 21.11.2022 N 443-ФЗ, от 09.03.2022 N 52-ФЗ Правительству РФ предоставлены полномочия издавать нормативные правовые акты, которые в **периоды с 1 января 2022 года до 31 декабря 2023 года**, в частности:

- продлевают сроки уплаты налогов, страховых взносов;
- продлевают сроки представления налоговой и бухгалтерской отчетности;
- вводят дополнительные основания для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налогов, страховых взносов;
- продлевают сроки взыскания налогов, страховых взносов;
- устанавливают основания неприменения ответственности за непредставление (несвоевременное представление) в налоговые органы отчетности, документов;
- снижают налоговый контроль и налоговую нагрузку, в частности, приостанавливают, отменяют или переносят на более поздний срок мероприятия налогового контроля.

Федеральным законом от 08.03.2022 N 46-ФЗ в 2022 году для субъектов малого и среднего предпринимательства были отменены плановые проверки при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля, который регулируется **Федеральным законом от 26.12.2008 N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля"**.

Постановлением Правительства РФ от 01.10.2022 N 1743 в 2023 году установлены особенности осуществления государственного и муниципального контроля. В частности, **в 2023 году** по общему правилу плановые контрольные (надзорные) мероприятия, плановые проверки, проводимые в соответствии с **Федеральными законами от 26.12.2008 N 294-ФЗ и от 31.07.2020 N 248-ФЗ**, могут проводиться только в отношении объектов контроля, отнесенных к категориям чрезвычайно высокого и высокого риска, опасным производственным объектам II класса опасности, гидротехническим сооружениям II класса.

В Письме ФНС России от 09.09.2022 N ЕА-2-15/1188@ разъясняется, что положения указанных Федеральных законов к налоговому контролю не применяются и не распространяются на проведение камеральных налоговых проверок.

Согласно правовой позиции, изложенной **в Письме Минфина России от 15.06.2022 N 03-02-07/56732**, налоговый контроль в силу **статьи 2 НК РФ** является предметом правового регулирования законодательства о налогах и сборах. Основания и порядок проведения налоговых проверок как одной из форм налогового контроля регламентируются **Налоговым кодексом РФ**.

Налоговый контроль к этому закону не относится. Налоговые проверки **в 2023 году** не отменены.

Исключение: до 3 марта 2025 года в отношении аккредитованных ИТ-организаций приостановлено проведение выездных (повторных выездных) налоговых проверок (**Письмо ФНС России от 24.03.2022 N СД-4-2/3586@**). Проверки, которые были начаты до получения **Письма Минфина России от 18.03.2022 N 03-02-06/21331 "О принятии мер, направленных на освобождение аккредитованных организаций от налогового контроля на срок до трех лет"**, завершаются в установленном порядке. Срок их проведения не может быть продлен или

приостановлен, однако в некоторых случаях возможно проведение дополнительных мероприятий налогового контроля.

Послабление также предусмотрели для компаний, в которых под мобилизацию попал единственный учредитель (участник) и осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа. **Налоговые органы не будут проверять организацию** во время его службы и до 28-го числа включительно третьего месяца, следующего за месяцем окончания мобилизации или увольнения со службы. В частности, приостанавливается (**пункт 5 Постановления Правительства РФ от 20.10.2022 N 1874**):

1. проведение выездных (повторных выездных) налоговых проверок и вынесение решений о проведении перечисленных проверок;
2. проведение мероприятий налогового контроля, за некоторыми исключениями;
3. проведение валютных проверок.

Ограничения на проведение мероприятий налогового контроля не касаются камеральных проверок деклараций по НДС и акцизам с суммой к возмещению. Следовательно, средства будут возвращены налогоплательщикам в установленные сроки, если не будет выявлено нарушений. Ограничения также не касаются мероприятий налогового контроля, предусмотренных **пунктом 3 статьи 88 НК РФ**, проводимых в рамках камеральных налоговых проверок деклараций по НДС.

В отношении мобилизованного лица (ИП), организации, в которых мобилизованное лицо является единственным учредителем (участником) и осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа, на период прохождения соответствующим мобилизованным лицом военной службы по мобилизации в Вооруженных Силах Российской Федерации налоговые санкции за налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена **статьями 119, 126, 126.1, 129.1, 129.4 и 129.6 НК РФ**, не применяются, производство по таким нарушениям не осуществляется (**пункт 6 Постановления Правительства РФ от 20.10.2022 N 1874**).

Министерство обороны РФ представляет в **ФНС России** сведения о мобилизованных, в том числе о дате присвоения статуса военнослужащего и дате увольнения. **ФНС России** в свою очередь направляет информацию в **ПФР и ФСС** (**пункт 7 Постановления Правительства РФ от 20.10.2022 N 1874, Письмо ФНС России от 10.11.2022 N БС-4-21/15235@**).

Согласно статье 33 Налогового кодекса РФ обязанность должностных лиц при осуществлении всех функций налогового органа, в том числе при проведении проверок, - действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами, реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов, корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

В Письме от 18.11.2010 N АС-37-2/15853 ФНС России разъяснила, что **Налоговый кодекс РФ** не содержит норм, предписывающих налоговым органам заблаговременно информировать налогоплательщика о назначении и проведении у него предстоящей выездной налоговой проверки.

Приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ утвержден перечень форм документов, используемых инспекциями при взаимодействии с налогоплательщиками.

Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» регламентирует процедуру проведения территориальными налоговыми органами мероприятий выездной проверки. Обычно проверяющие просто приходят и предъявляют решение о проведении выездной налоговой проверки (далее - ВНП)

руководителю организации вместе со служебными удостоверениями. Но могут также вызвать руководителя в ИФНС для ознакомления с решением или направить документ почтой по адресу места нахождения организации (места жительства предпринимателя), указанному в ЕГРЮЛ (ЕГРИП).

В Письме Минфина России от 17.02.2016 N 03-02-07/1/8635 сообщается, что начало выездной проверки не зависит от того, когда компания получила решение о ее проведении (**НК РФ** не устанавливает срок, в который налоговый орган должен вручить организации такое решение. Инспекция вправе передать решение и после начала проверки. Если такая ситуация возникла, нужно учесть: по одному этому обстоятельству нельзя оспорить результаты проверки. Налоговый орган не нарушил процедуру ее проведения. Проверка начинается со дня, когда инспекция вынесла решение о ее назначении, а не когда оно получено организацией).

Положения статьи 89 НК РФ устанавливают порядок, предмет и сроки проведения выездной налоговой проверки.

Абзацем 1 пункта 2 статьи 89 НК РФ установлено, что выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Ее предметом служит проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов), если иное не установлено **главой 14 НК РФ (пункты 4, 17 статьи 89 НК РФ)**.

Однако из этого правила есть исключения, например:

1) проведение выездной проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика.

В этом случае решение о проведении проверки выносит соответствующая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам (**абзац 2 пункта 2 статьи 89 НК РФ**);

2) проведение самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации.

Здесь решение о проведении выездной проверки выносит налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения или инспекция, уполномоченная ФНС России проводить выездные проверки филиалов и представительств, находящихся на территории соответствующего субъекта РФ (**абзац 4 пункта 2 статьи 89 НК РФ**);

3) проведение выездных проверок инспекцией, уполномоченной ФНС России на проведение таких проверок в отношении налогоплательщиков, находящихся (проживающих) на территории данного субъекта.

Решение о проведении проверки выносит указанный налоговый орган (**абзац 1 пункта 2 статьи 89 НК РФ**).

Согласно пункту 1 статьи 89 НК РФ основанием для проведения ВНП является решение о проведении выездной налоговой проверки. Вынося такое решение и назначая выездную проверку, налоговый орган должен учитывать ряд ограничений, установленных **Налоговым кодексом РФ**:

- ограничение по глубине выездной проверки. По общему правилу выездная проверка может охватить период, который не превышает трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о ее проведении (**пункт 4 статьи 89 НК РФ**). Указанное ограничение должно учитываться при выборе проверяемого периода;

- ограничение по количеству выездных проверок в течение календарного года (**пункты 5, 7 статьи 89 НК РФ**);

- запрет на вынесение решения о проведении выездной проверки на основе представленной в соответствии с **Федеральным законом от 08.06.2015 N 140-ФЗ** специальной декларации и (или) прилагаемых к ней документов (сведений), а также сведений, содержащихся в указанной специальной декларации и (или) документах (**пункт 2 статьи 89 НК РФ, пункт 10 статьи 1 Федерального закона от 08.06.2015 N 150-ФЗ**).

Выездная проверка ограничена проверяемым периодом. По общему правилу это может быть период, который не превышает трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении выездной проверки (**пункт 4 статьи 89 НК РФ**).

Например, решение о проведении выездной проверки вынесено 31 августа 2023 г. Таким образом, налоговый орган может проверить 2020, 2021, 2022 гг. и соответствующую часть 2023 г.

В соответствии с пунктом 6 статьи 89 НК РФ выездная налоговая проверка не может продолжаться более **двух месяцев**. Этот срок может быть продлен до **четырёх или шести месяцев**, а также приостановлен на срок до **шести (деяти) месяцев** (**пункт 9 статьи 89 НК РФ**).

Общая продолжительность выездной проверки с учетом этого может составить **год и три месяца**.

Срок начинает исчисляться с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке (**пункты 1, 8 статьи 89 НК РФ**).

Налоговикам запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

- в отношении налогоплательщика в целом (**абзац 2 пункта 5 статьи 89 НК РФ**);
- в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации (**абзац 4 пункта 7 статьи 89 НК РФ**). В данном случае имеются в виду самостоятельные выездные проверки указанных обособленных подразделений.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены исключения из этого правила. Третья выездная проверка в течение года будет законной, если:

- 1) это повторная выездная проверка (**пункт 10 статьи 89 НК РФ**);
- 2) это выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации (**пункт 11 статьи 89 НК РФ**);
- 3) это общая проверка налогоплательщика-организации, которая следует за самостоятельной проверкой филиала (представительства) данной организации, или наоборот (**абзац 3 пункта 5 статьи 89 НК РФ**);
- 4) это выездная проверка резидента Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество, которая проводится в связи с исключением его из единого реестра резидентов, при условии, что проверка назначена не позднее трех месяцев с момента уплаты соответствующих налогов (**пункт 16.1 статьи 89, пункт 10 статьи 288.1, пункт 7 статьи 385.1 НК РФ**);
- 5) решение о необходимости проведения проверки сверх ограничения принято руководителем ФНС России (**абзац 2 пункта 5 статьи 89 НК РФ**). С чем может быть связана такая необходимость, **НК РФ** не определяет.

В решении о проведении выездной налоговой проверки определяется (**пункты 2, 17 статьи 89 НК РФ**):

- в отношении кого будет проводиться проверка (указываются полное и сокращенное наименования (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика);
- предмет проверки (налоги и сборы, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке);
- проверяемый период;
- состав проверяющих (указываются должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки).

В Постановлении ФАС Центрального округа от 21.12.2007 N А08-14181/04-25-9-25 указано, прописав в решении о назначении проверки в качестве ее предмета конкретные виды налогов или сборов, ревизоры уже не вправе по итогам состоявшейся ревизии произвести доначисления по налогам, не упомянутым в самом решении.

Согласно Письмам Минфина России от 18.07.2014 N 03-03-06/1/35353, ФНС России от 29.05.2012 N АС-4-2/8792 в рамках проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проверке. Из этого правила предусмотрено единственное исключение - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей ВНП проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. При этом выездная проверка может быть проведена, если соответствующий период не был ранее охвачен выездной проверкой.

В целях обеспечения единообразия процедур проведения мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, предусмотренных *Налоговым кодексом РФ* Федеральная налоговая служба подготовила рекомендации по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками, которые были направлены использования в работе территориальных налоговых органов *Письмом ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837* (с изм. от 15.01.2019).

**3. Виды мероприятий налогового контроля,
порядок и особенности их проведения:
на что обратить внимание и как не допустить ошибок
В чем опасность допромероприятий налогового контроля?**

В ходе выездной проверки налоговики могут проводить следующие мероприятия налогового контроля (*статьи 89, 90 - 97 НК РФ*):

1. **истребовать документы** у проверяемого лица, которые относятся к предмету проверки (*пункт 12 статьи 89 НК РФ*);
2. **провести "встречную проверку"**, то есть истребовать документы и информацию у третьих лиц (*статья 93.1 НК РФ*);
3. **истребовать документы у аудиторов**, если не получили их от проверяемого лица (*статья 93.2 НК РФ*);
4. **допросить свидетелей** в том же порядке, что и при камеральной проверке (*статья 90 НК РФ*);
5. **провести осмотр** помещений, территорий, документов и предметов (*пункт 1 статьи 92 НК РФ*);
6. **провести инвентаризацию имущества**, если есть основания считать, что какое-то имущество проверяемого лица (например, товарно-материальные ценности или ОС) не отражено в учете. Ее проводят на основании распоряжения руководителя инспекции (его заместителя). При этом должны участвовать должностные лица, материально ответственные лица и работники бухгалтерской службы проверяемого лица. В ходе инвентаризации сведения о фактическом наличии имущества заносятся в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. В описи материально ответственные лица делают расписку о том, что проверка проводилась в их присутствии и что к членам комиссии претензий нет (*пункт 13 статьи 89 НК РФ, пункты 1.2, 2.2, 2.5, 2.10 Приказа Минфина России N 20н, МНС России N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999*);
7. **привлечь переводчика или специалиста**, который обладает специальными знаниями и навыками, если это нужно для проверки. Эти лица не должны быть заинтересованы в исходе проверки, их привлекают на договорной основе (*статьи 96, 97 НК РФ*);
8. **назначить экспертизу** (*статья 95 НК РФ*). В *Налоговом кодексе РФ* нет конкретного перечня разновидностей экспертиз или случаев, когда ее назначают. Обычно экспертизу проводят, когда нужно, например, установить подлинность документов, восстановить документ, уточнить рыночную стоимость товаров (работ, услуг) или определить, какие

ремонтно-строительные работы были выполнены (капитальный ремонт, текущий ремонт или реконструкция).

Экспертизу проводят на основании постановления, в котором должны быть указаны: основания для ее назначения, фамилия эксперта и название организации, в которой проводят экспертизу, вопросы эксперту и материалы, которые ему предоставляют (**пункт 3 статьи 95 НК РФ**).

Вы, как проверяемое лицо, вправе (**пункт 7 статьи 95 НК РФ**):

- заявить отвод эксперту;
- просить назначить эксперта из числа указанных вами лиц;
- задать эксперту дополнительные вопросы, чтобы получить по ним заключение;
- присутствовать при проведении экспертизы и давать объяснения эксперту (с разрешения проверяющего);
- ознакомиться с заключением эксперта;

9. **сделать выемку документов и предметов.** Ее проводят на основании мотивированного постановления. Документы могут изъять, например, если проверяющие считают, что вы можете уничтожить, сокрыть, изменить или заменить их. Перед выемкой проверяющие должны предложить выдать документы и предметы добровольно (**пункт 14 статьи 89, пункты 1, 4 статьи 94 НК РФ**);

10. **вызвать для дачи пояснений** (**подпункт 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ, пункты 2.1, 2.2 Письма ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837**).

В Письме ФНС России от 13.08.2014 N ЕД-4-2/16015 сообщается, что в ходе выездной проверки инспекторы могут запросить у налогоплательщика пояснения по фактам, которые свидетельствуют о возможных налоговых правонарушениях, имеющих значительный характер.

В Письмах Минфина России от 18.01.2013 N 03-02-07/1-11, от 05.05.2011 N 03-02-07/1-156; ФНС России от 21.11.2013 N ЕД-3-2/4395@; Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2015 N 09АП-4047/2015 выражена позиция, согласно которой приостановление проверки не препятствует проверяющим вызывать на допросы в ИФНС работников и получать в стенах инспекции объяснения от представителей компании, поскольку эти мероприятия проводятся не на территории налогоплательщика.

В Постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.03.2015 N 15АП-1553/2015 судьи пришли к выводу, что допрос работника организации в период приостановления проверки неправомерен вне зависимости от места его проведения, хотя это и не является основанием для отмены решения.

В Постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 12.11.2013 N А27-22169/2012; Первого арбитражного апелляционного суда от 05.02.2014 N А43-5660/2013, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2014 N 08АП-6619/2014 судьи утверждают, что в период приостановления проверки налоговики вправе также вызывать на допросы третьих лиц, не являющихся сотрудниками проверяемой организации, в том числе бывших работников.

Из пункта 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 следует, что при неправомерном затягивании проверки срок для взыскания налоговой задолженности будет исчисляться так, как если бы инспекция уложились в сроки, установленные **Налоговым кодексом РФ**. Это можно использовать при оспаривании требования об уплате налоговой задолженности, решения инспекции о взыскании или иска о взыскании (если налоговики пропустили срок на принятие решения о бесспорном взыскании).

На основании пункта 3 статьи 93 НК РФ требование о представлении документов вручается вместе с решением о проведении ВНП. В течение **10 рабочих дней** после получения требования необходимо представить истребованные документы.

Положения **пункта 5 статьи 93 НК РФ** ограничивают повторное истребование налоговыми органами документов независимо от оснований для их представления, в том числе в рамках истребования документов (информации) **в соответствии со статьей 93.1 НК РФ**.

Если инспектор требует данные **повторно**, можно не представлять документы (информацию), которые ранее были представлены в налоговые органы независимо от оснований для их представления. Это правило действует, если в налоговый орган в установленный срок направлено уведомление (**пункты 3, 5 статьи 93 НК РФ**). В нем нужно отразить:

- истребованные документы (информацию) с указанием реквизитов документа, которым они ранее были представлены;

- наименование налогового органа, в который были поданы эти документы (информация).

Рекомендованная форма уведомления о ранее представленных документах (информации) приведена в **Письме ФНС России от 07.11.2018 N ЕД-4-15/21688@**.

В Письме от 05.04.2018 N 03-02-08/219 Минфин России сообщает, если требование о представлении документов налоговики направили до того, как составили справку о проведенной проверке, то исполнить его придется. Не важно, что фактически вы представите документы уже только после того, как проверка закончится. Верховный Суд РФ придерживается такой же точки зрения, что и финансисты (**Определение Верховного Суда РФ от 13.05.2015 N 305-КГ15-5504 по делу N А41-23229/2014**).

В то же время некоторые суды признают, что оштрафовать за непредставление документов, срок подачи которых истекает уже после завершения проверки, нельзя. С ее окончанием прекращается и обязанность представить запрошенные документы. Например, к такому выводу приходил **Арбитражный суд Уральского округа в Постановлении от 30.07.2015 N Ф09-5159/15 по делу N А60-37827/2014**.

В Определении Верховного Суда РФ от 13.05.2015 N 305-КГ15-5504; Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 13.02.2015 N Ф05-171/2015 судьи пришли к выводу, что истребование документов правомерно вплоть до момента истечения срока проверки (то есть до последнего дня включительно), и налогоплательщик обязан исполнить требование, выставленное даже в последний день проведения ВМП. Полученные документы налоговики могут проверить в период, отведенный им на составление акта проверки.

В Постановлении ФАС Московского округа от 17.06.2013 N А40-55994/12-90-320 указано, что нет смысла уклоняться от личного получения документов, связанных с проверкой, а потом пытаться оспорить пени и штрафы на том основании, что вы не получали решение о проведении ВМП, требование о представлении документов, уведомление о рассмотрении материалов проверки и т.д. Все эти документы налоговики направят вам по почте (**пункт 4 статьи 31 НК РФ**). И они будут считаться полученными на 6-й рабочий день со дня отправки заказных писем (**пункт 6 статьи 6.1, пункт 4 статьи 31 НК РФ**).

В Определении Конституционного Суда РФ от 25.01.2012 N 172-О-О, Постановлении Президиума ВАС РФ от 14.07.2009 N 3103/09, Определении ВАС РФ от 14.01.2013 N ВАС-17658/12 сказано - выездная проверка не является повторной по отношению к камеральной. Так, последняя нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения. Первая же представляет собой углубленную форму налогового контроля и необходима как раз для выявления налоговых нарушений, пропущенных при камеральной проверке.

В Постановлении ФАС Московского округа от 25.02.2014 N Ф05-274/2014 по делу N А41-19668/13 сделан вывод, что если проведенной камеральной проверкой, например, налоговые вычеты будут подтверждены, то по результатам ВНП их могут признать необоснованными. Суды не принимают во внимание результаты камеральных проверок, поскольку они не основаны на документах первичного учета. Налоговое законодательство не исключает возможности принятия решения по выездной проверке за те налоговые периоды, которые проверялись в рамках камеральных проверок.

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ. НЕОБОСНОВАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА

Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально у налогоплательщика право на это есть, но оно получено в результате совершения недобросовестных действий, например искажения реальных фактов, заключения формальных сделок, использования фирм-"однодневок" либо других схем ухода от налогов.

Как следует из **Письма ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@**, под фирмами-"однодневками" в самом общем смысле понимаются юридические лица, не обладающие фактической самостоятельностью, созданные без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющие налоговую отчетность, зарегистрированные по адресу массовой регистрации и т.д.

Критерии, исходя из которых экономия на налогах (налоговая выгода) признается необоснованной, отражены в **статье 54.1 НК РФ**. В ней указаны обстоятельства, которые влияют на правомерность (неправомерность) уменьшения налоговой базы и (или) суммы уплачиваемого налога (**пункты 1, 2 статьи 54.1 НК РФ**). В дополнение к ним названы обстоятельства, которые не являются достаточным основанием, чтобы признать уменьшение неправомерным (**пункт 3 статьи 54.1 НК РФ**).

ФНС России в Письме от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ с учетом правоприменительной практики (включая судебную) дала рекомендации по применению **статьи 54.1 НК РФ**. В нем разъяснено, в частности, следующее:

- как соотносятся положения **статьи 54.1 НК РФ** с другими нормами налогового законодательства;
- как определять умысел в действиях, направленных на использование формального документооборота с участием "технических" компаний (не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени).

В Письме от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" ФНС России установила критерии, по которым налоговые органы станут оценивать деятельность и сделки плательщиков:

- реальность операции;
- исполнение обязательства надлежащим лицом;
- действительный экономический смысл операции;
- наличие деловой цели.

Реальность операций

Налоговики при проверке выясняют, была ли операция в действительности и получил ли налогоплательщик исполнение по сделке (**пункт 2 Письма**).

Если инспекция обнаружит, что сделка нереальная, то проверять ее по другим критериям уже не имеет смысла. Такую операцию не учитывают в целях налогообложения.

Реальную сделку проверяющие будут смотреть по остальным критериям. Однако здесь могут выявить искажение сведений:

- отразили ложные показатели или факты, которых не было, что привело к уменьшению налоговой обязанности;
- скрыли факты или занизили показатели, по которым налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

ФНС привела примеры искажения сведений об объектах налогообложения (*пункт 1 Письма*):

- по налогу на имущество организаций - построенную недвижимость не включили в ОС;
- акцизы - не отразили "подакцизные характеристики" продукции;
- ЕНВД - исказили параметры деятельности;
- по спецрежимам - раздробили бизнес.

Исполнение надлежащим лицом

Обязательство по сделке должно исполнить надлежащее лицо - то, которое заключило договор с налогоплательщиком, или то, у которого такая обязанность есть по договору или закону.

По этому критерию инспекции выявляют среди контрагентов "технические" компании (*пункт 4*). Такие организации не ведут деятельность в своих интересах, не имеют нужных активов и не выполняют реальных функций.

Доказывают тот факт, что контрагент не мог исполнить обязательств по договору, следующие обстоятельства (*пункт 6 Письма*):

- на момент совершения сделки местонахождение лица неизвестно;
- у контрагента нет достаточно персонала, ОС, активов, складов, транспорта, разрешений, лицензий и т.д.;
- невозможно реально провести операции с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных и трудовых ресурсов;
- между контрагентом и третьим лицом нет обязательств, чтобы возложить на последнее исполнение по договору;
- контрагент проводит по счету расходные операции, необычные для вида деятельности, по которому заключена сделка с налогоплательщиком;
- нет других подтверждений реальной экономической деятельности (в ЕГРЮЛ указано на недостоверность сведений о руководителях и участниках, нет сайта или иного информирования о деятельности компании и др.).

Инспекция определит форму вины налогоплательщика, т.е. установит, знал ли он или должен был знать, что компания "техническая" (*пункт 4 Письма*). Кроме того, она должна оценить обстоятельства выбора контрагента.

Форма вины

Проверяющие решат, что налогоплательщик знал о "техническом" характере контрагента, когда установят в совокупности такие факты (*пункт 7 Письма*):

- поведение участников сделки и должностных лиц налогоплательщика при заключении договора и принятии исполнения не соответствует стандартам разумного поведения участника оборота в сходных обстоятельствах;
- документооборот нетипичен, в документах есть ошибки и неполные сведения, поскольку их заполняли формально, не рассчитывая их использовать для защиты прав;
- меры по защите нарушенного права не принимали.

Во всех этих случаях инспекция должна запросить пояснения.

О том, что действия направлены на уменьшение налоговой обязанности, говорит, в частности (*пункт 8 Письма*):

- обналичивание денег самим налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;
- использование этих средств на нужды налогоплательщика, его должностных лиц, взаимозависимых, аффилированных и других лиц;

- одни и те же IP-адреса;
- обнаружение печатей и документации контрагента на территории налогоплательщика.

В подтверждение умышленных действий могут выступить и обстоятельства заключения сделки. Например, переговоры шли с лицом, которое реально исполнило обязательства, а документы подписывала "техническая" компания.

Если доказали, что налогоплательщик преследовал цель неправомерно уменьшить налоговую обязанность или знал о "техническом" характере контрагента, то считают, что правонарушение он совершил умышленно (*пункт 19 Письма*). Значит, штраф должен быть в 2 раза больше (*пункт 3 статьи 122 НК РФ*).

Если же поведение налогоплательщика просто не соответствовало разумному, т.е. ожидаемому в сходных ситуациях, речь должна идти о неосторожной форме вины. В этом случае грозит штраф по общей норме, а саму неосторожность могут учесть при оценке смягчающих обстоятельств (*пункт 1 статьи 122 НК РФ*).

Следует иметь в виду: даже когда реальность операции не оспаривают, **принять НДС к вычету и учесть расходы по документам на "технического" контрагента нельзя.**

Выбор контрагента

По своей сути оценка обстоятельств выбора контрагента является оценкой должной осмотрительности, т.е. насколько тщательно налогоплательщик проверил его перед сделкой (*пункт 13 Письма*). Речь идет об истории ведения бизнеса, о кредите доверия, опыте, платежеспособности, деловой репутации и т.д.

Инспекция должна, например, оценить (*пункт 15 Письма*):

- было ли известно налогоплательщику о фактическом местонахождении контрагента, его производственных и складских помещений;
- получал ли налогоплательщик какие-то сведения о положении контрагента, в т.ч. с помощью сервисов ФНС России;
- есть ли в открытом доступе информация о контрагенте;
- не противоречила ли сделка бизнес-стратегии налогоплательщика, т.е. не была ли непрофильной, сверхрисковой и т.д.;
- есть ли в договоре условия, отличающиеся от обычаев делового оборота (длительная рассрочка и др.).

При этом ФНС отмечает, что предъявлять одинаковые требования к контрагентам по разным сделкам не имеет смысла (*пункт 16 Письма*). Так, тщательность проверки не может быть одинаковой, например, для разовой сделки на несущественную сумму и для покупки дорогостоящего актива.

Кроме того, налоговики сослались на позицию ВС РФ по вопросу должной осмотрительности (*пункт 21 Письма*). Ее суть в следующем: если у контрагента есть достаточно экономических ресурсов для исполнения сделки, выбор налогоплательщика соответствует обычаям делового оборота. Негативные же последствия могут быть лишь тогда, когда инспекция докажет, что налогоплательщик знал о нарушениях контрагента и получал от этого выгоду. Проверяющие должны взять на вооружение этот подход.

Экономический смысл

Выявляя действительный экономический смысл операции, инспекция стремится обнаружить в том числе притворные сделки (*пункт 22 Письма*). Здесь налоговики продолжают применять подход *Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53*.

Причем, даже если налогоплательщик мог достигнуть экономический результат с помощью других законных сделок, это не основание признать, что он неправомерно уменьшил налоговую обязанность (*пункт 23 Письма*).

Кроме того, *по статье 54.1 НК РФ* нельзя оценивать сами по себе методологические или правовые ошибки (т.е. неправильное применение норм), из-за которых неверно квалифицировали операции и определили налоговые последствия (*пункт 24 Письма*).

Руководствуясь концепцией «приоритета существа над формой», закрепленной **в Постановлении Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53**, суд определял объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания операции.

Так **в Определении Верховного суда от 12.07.2018 № № 301-КГ18-8935** по делу ООО «Мон'дэлис Русь» суд исследовал структуру совершенной сделки по купле-продаже доли российской компании в рамках одной холдинговой структуры и применил данную концепцию. Он указал: что целью совершения спорных сделок являлось перечисление сгенерированной на территории Российской Федерации прибыли в адрес материнской структуры. Сумма доначисленной недоимки превысила 740 миллионов рублей.

А **в Определении Верховного суда от 25.06.2018 № 306-КГ18-7689** по делу ООО «СМАРТС» суд решил, что реализация акций ООО была «прикрыта схемой» по передаче их в капитал кипрской компании с дальнейшей реализацией «действительному покупателю». Сумма доначислений составила почти полмиллиарда рублей.

Деловая цель

Налоговики должны установить, что является основной целью операции. Для этого следует оценить, совершил бы налогоплательщик ее только по деловым мотивам без налоговых преимуществ (**пункт 25 Письма**).

Налоговый мотив может преобладать, например, если решение об операции:

- несвойственно деловой практике и не обосновано с точки зрения экономических выгод и риска;

- принято в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

ФНС России особо обратила внимание на случай, когда спорная сделка является частью цепочки операций (**пункт 26 Письма**). Причем, даже если при реализации совокупности операций деловая цель достигнута, это не значит, что каждая сделка ее имела.

Если по деловому обороту цель можно было достичь и без спорной сделки, то проверяющие должны определить:

- совершил бы сделку налогоплательщик в отрыве от совокупности операций;

- не был ли налоговый мотив основным при ее совершении и создании совокупности операций.

Налоговая реконструкция

Хотя само определение действительных налоговых обязательств при ННВ налоговики теперь считают возможным, сделать это разрешат только в определенных случаях.

Инспекция проведет налоговую реконструкцию, только когда **известен реальный исполнитель** по договору. Если налогоплательщик его не раскроет и не представит подтверждающие документы, ни вычетов НДС, ни учета расходов не будет (**пункт 11 Письма**). Исключение для налога на прибыль возможно, когда нет спора о самом факте несения расходов (**пункт 17 Письма**). В этом случае проверяющие определяют затраты **расчетным путем** (**пункт 17.2 Письма**). Их размер налогоплательщик должен доказать сам. Для этого можно представить:

- сведения об аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика;

- результаты экспертизы;

- документы о рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

Если договор исполнил налогоплательщик **собственными силами**, то проверяющие посчитают вычеты НДС и расходы по покупке материальных и других ресурсов, которые не связаны с оплатой труда. При этом расчет произведут на основании подтверждающих документов (**пункт 12 Письма**).

Дробление бизнеса

ФНС России привела примеры, когда проверяющие могут решить, что бизнес раздроблен и партнеры неправомерно применяют спецрежимы (**пункт 27 Письма**):

- контрагенты подконтрольны налогоплательщику, не ведут деятельность в своих интересах и на свой риск, реальных функций не выполняют. Они лишь оформляют документы от своего имени в интересах налогоплательщика;
- налогоплательщик и контрагенты используют тех же работников и те же ресурсы, тесно организационно взаимодействуют;
- направления деятельности налогоплательщика и контрагентов хотя и разные, но неразрывно связаны между собой, составляют единый производственный процесс с достижением общего результата.

В Письме от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ ФНС России указала обстоятельства, которые могут свидетельствовать о незаконной экономии на налогах.

Между тем сам по себе факт исполнения обязательства ненадлежащим лицом не означает, что налогоплательщик теряет право воспользоваться налоговой выгодой. При доказывании отсутствия права на нее налоговый орган должен установить одновременно следующее (**пункты 4, 5 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@**):

- обязательство не исполнено надлежащим лицом;
- имеются обстоятельства, свидетельствующие, что целью налогоплательщика было неправомерное уменьшение налоговой обязанности, либо он знал (должен был знать) об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

При встраивании "технической" компании (их цепочки) между налогоплательщиком и фактическим исполнителем по сделке, повлекшем завышение расходов и вычетов НДС, они учитываются исходя из параметров реального исполнения, подтвержденного документально. Если договор исполнил сам налогоплательщик, налоговая выгода (вычеты НДС и расходы на покупку материальных и других ресурсов) будет учтена в отношении подтвержденных документально операций, не связанных с оплатой труда (**пункты 10, 12 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@**).

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 по делу N А76-46624/2019 указано: если у налогоплательщика нет документов, подтверждающих операции, либо нарушены правила учета, для признания расходов в целях налога на прибыль применяется расчетный способ исчисления налога. Это характерно для случаев, когда налогоплательщик не уклонялся от налогообложения, но не проявил должную осмотрительность. Если же действия налогоплательщика были направлены на получение налоговой выгоды путем создания формального документооборота или он должен был знать о "техническом" характере контрагента, расчетный метод не используется. Фактически понесенные расходы можно признать, если налогоплательщик устранил потери бюджета, а именно раскроет сведения и документы, позволяющие установить, кто исполнил сделку, и осуществить налогообложение.

ФНС России совместно со Следственным комитетом РФ разработаны Методические рекомендации по исследованию и доказыванию фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора). Они направлены нижестоящим налоговым органам **Письмом от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@** для практического применения. Данными рекомендациями рассмотрен алгоритм работы налоговых органов по проверке правонарушений и закреплению доказательств по ним в материалах проверок, приведены примеры, поясняющие подход судебной практики к определению виновности лица. С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам рекомендовано организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел.

В Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017 указано, что бремя доказывания проявления (непроявления) должной осмотрительности распределено между налоговым органом и налогоплательщиком.

Если налоговый орган установит, что **экономический источник вычета** (возмещения) НДС **не создан**, а **поставщик** (исполнитель) в период взаимодействия с налогоплательщиком-покупателем **не имел экономических ресурсов** (материальных, финансовых, трудовых и т.п.), необходимых для исполнения заключенного с покупателем договора, в связи с чем сделка в действительности исполнена иными лицами, которым обязательство по ее исполнению поставщик не мог передать в силу своей номинальности, данные обстоятельства могут указывать на то, что налогоплательщик не проявил должной осмотрительности при выборе контрагента, пока иное не будет доказано налогоплательщиком.

**О получении необоснованной налоговой выгоды
могут свидетельствовать следующие обстоятельства.**

1. Обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований *НК РФ*, с целью предъявления к вычету НДС и отнесения затрат в состав расходов по налогу на прибыль: отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, отсутствие какого-либо имущества и трудовых ресурсов у контрагентов, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств. Участником контрагентов является сам налогоплательщик (*пункт 6 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2020 года по вопросам налогообложения, Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2020 N Ф09-761/20 по делу N А76-28261/2018, Арбитражного суда Дальневосточного округа от 13.03.2020 N Ф03-403/2020 по делу N А51-17944/2018; Информация ФНС России "Суды трех инстанций признали доказанным получение организацией необоснованной налоговой выгоды"*).

2. Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения (*Определение Верховного Суда РФ от 19.12.2019 N 301-ЭС19-23107 по делу N А29-6993/2018*).

3. Обстоятельства, свидетельствующие о том, что, являясь собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (*Определение Верховного Суда РФ от 02.06.2016 N 305-КГ16-4920*).

Из пункта 1 статьи 54.1 НК РФ следует, если по сделке искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог в любом случае нельзя.

В Письме ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ разъясняется, что налоговый риск может возникать, если применяются пониженные налоговые ставки, налоговые льготы, освобождение от налогообложения, применяются выгодные условия международных договоров и происходит дробление бизнеса для применения спецрежимов. В этих ситуациях налоговый

орган будет оценивать, не созданы ли искусственно условия для их применения, чтобы уменьшить налоги.

Из Письма ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ следует, если налоговый орган установит, что хотя бы одно из условий не соблюдено или что налог не уплачен умышленно, то доначислит налог в полном объеме.

Пунктом 4 статьи 54.1 НК РФ предусмотрено, что положения данной статьи распространяются на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов.

Согласно пункту 5 статьи 82 НК РФ доказывание обстоятельств, предусмотренных **пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ**, и (или) факта несоблюдения условий, предусмотренных **пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ**, производится налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля, в частности, в соответствии с **разделом V НК РФ**.

При этом вы имеете право отстаивать правомерность своей позиции (**часть 1 статьи 65 АПК РФ, пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53**). Активная и аргументированная позиция в этом случае может положительно повлиять на исход разбирательства, особенно в части подтверждения того, что структура сделок и взаимоотношений с контрагентами преследует деловую цель и обусловлена хозяйственной необходимостью.

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога **по статье 122 НК РФ**. Сумма штрафа составляет **20%** от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - **40%**. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на **40%** (*Письма ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@@, от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@*);

- административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (**статьи 15.6, 15.11 КоАП РФ**);

- привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (**статьи 198, 199, 199.1 УК РФ**).

4. Оспаривание результатов налоговой проверки.

Практические рекомендации по составлению возражений и жалоб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки акт составляют всегда - независимо от того, выявлены нарушения или нет. На составление акта отведено **два месяца** со дня составления справки о ВНП.

На основании подпункта 1 пункта 3, пункт 5 статьи 100 НК РФ Акт должен быть вручен в течение **пяти рабочих дней** с даты его составления.

Пунктом 3 статьи 100 НК РФ определены требования к содержанию акта налоговой проверки.

Форма акта и требования к его составлению утверждены **Приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (Приложения N N 27, 28)**.

Согласно пункту 3.1 статьи 100 НК РФ, Письму ФНС России от 16.11.2017 N ЕД-4-2/23295 к акту прилагаются документы (кроме тех, которые были представлены вашей организацией), подтверждающие выявленные нарушения. Это могут быть первичные документы, полученные от ваших контрагентов при встречной проверке, счета-фактуры, банковские документы.

На основании пункта 6 статьи 100 НК РФ у налогоплательщика имеется право в течение **месяца** со дня получения акта налоговой проверки подать в налоговый орган письменные возражения на акт проверки и подтверждающие документы.

Обжаловать акт в вышестоящий налоговый орган и в суд нельзя, так как сам по себе он не нарушает ваших прав (не влечет взыскания доначисленных сумм).

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.07.2015 N Ф05-8680/2015 по делу N А41-46433/14 - если в приложениях к акту налоговой проверки недостаточно сведений, например, к акту налоговой проверки не приложены протоколы допросов, ответы контрагентов, банков и т.д., то есть инспекция не вручит налогоплательщику все документы, подтверждающие нарушения, суды отменяют доначисления.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.03.2012 N А05-5441/2011 - если акт налоговой проверки содержит опечатки в сведениях об организации, данных о проверяющих лицах и налоговом органе и др., то такие нарушения не являются основанием для отмены решения по итогам проверки.

Налогоплательщики, не согласные с актом налоговой проверки, могут воспользоваться специальным бланком. Его подготовила ФНС России. Хотя налоговое законодательство не требует подавать возражения по определенной форме, удобнее воспользоваться бланком, предложенным ФНС России, чем разрабатывать свой (Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <https://www.nalog.ru> по состоянию на 16.04.2018. **Информация ФНС России "Подача возражений на акты налоговых проверок"**)

Наименование налогового органа, составившего
акт, и адрес его нахождения

Наименование лица, подающего возражения,
ИНН (при наличии), адрес места его
нахождения (места его жительства)

ВОЗРАЖЕНИЯ

по акту налоговой проверки
от " " 20 г. N

в отношении

Наименование налогового органа

наименование лица,

в отношении которого проведена налоговая проверка

проведена _____ налоговая проверка, по результатам
(камеральная, выездная)

которой составлен акт налоговой проверки от _____ 20 г. N _____.

Налогоплательщик не согласен с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, в связи с чем на основании пункта 6 статьи 100 части первой Налогового кодекса РФ представляет свои возражения по акту налоговой проверки.

Факты, изложенные в акте налоговой проверки, не соответствуют следующим обстоятельствам:

(излагаются обстоятельства со ссылками на документы, их подтверждающие)

Таким образом, выводы проверяющих не соответствуют _____
(указываются законы

и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению налогоплательщика,
_____.
не соответствуют выводы проверяющих)

Учитывая вышеизложенное, в соответствии со статьями 100, 101 Налогового кодекса Российской Федерации прошу по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки:

- 1) вынести решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) не доначислять налог и не начислять пени за его несвоевременную уплату.

Приложения:

1. Документы (заверенные надлежащим образом их копии), подтверждающие обоснованность возражений.
2. Документы, подтверждающие полномочия представителя в случае подписания возражений представителем по доверенности.

Должность, Ф.И.О.

(подпись)

«__» _____ 20__ г.
дата

По результатам рассмотрения акта проверки, возражений и других материалов проверки руководитель инспекции (его заместитель) выносит решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности (пункт 1 статьи 101 НК РФ).

На основании пункта 6 статьи 6.1, пункта 1 статьи 101 НК РФ решение по результатам проверки должно быть принято **в течение 10 рабочих дней** со дня истечения срока на подачу возражений по акту. Этот срок может быть продлен, но не более чем на **один месяц**.

Пунктом 6 статьи 6.1, пунктом 9 статьи 101 НК РФ установлено, что принятое решение должны вручить **в течение пяти рабочих дней** после его вынесения.

Из Письма Минфина России от 15.07.2010 N 03-02-07/1-331 следует, что налоговый орган не вправе выносить решение в последний день срока, предусмотренного для представления возражений.

Пунктом 6 статьи 101 НК РФ предусмотрено, если информации, полученной при камеральной или выездной проверке, недостаточно для принятия итогового решения, то руководитель (его заместитель) ИФНС назначает дополнительные мероприятия налогового контроля.

Решение о проведении допмероприятий, как правило, озвучивают в инспекции на рассмотрении материалов проверки. В письменном виде решение вам вручат позже.

Допмероприятия должны быть проведены в срок **не более месяца**, конкретный срок (дата окончания этих мероприятий) будет указан в решении об их проведении (**пункт 6 статьи 101 НК РФ**).

Минфин России в Письме от 21.11.2018 N 03-02-07/1/83852 отмечает, что **Налоговым кодексом Российской Федерации** не предусмотрено увеличение указанных сроков, а также повторное проведение дополнительных мероприятий налогового контроля за пределами таких сроков.

В ходе дополнительных мероприятий инспекторы могут (**пункт 6 статьи 101 НК РФ**):

- истребовать документы у вас, ваших контрагентов, а также иных лиц, располагающих документами и информацией о вашей деятельности;
- допрашивать свидетелей;
- назначать экспертизы.

В соответствии с пунктом 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 из взаимосвязанного толкования положений **статей 88, 89, 93, 93.1 (пункты 1 и 1.1) и статьи 101 НК РФ** следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля.

Письмом ФНС России от 10.01.2019 N ЕД-4-2/55 "О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации" руководителям (исполняющим обязанности руководителей) территориальных налоговых органов поручается усилить контроль за **соблюдением процессуальных сроков**, установленных Кодексом, в том числе в режиме текущего мониторинга средствами автоматизированной информационной системы налоговых органов. Затягивание, а в некоторых случаях нарушение процессуальных сроков приводит к неэффективному использованию ресурсов налоговых органов, **длительности проводимых налоговых проверок**, увеличению количества обращений (жалоб), поступающих в налоговые органы, несет репутационные риски Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов.

В Письме от 26.05.2017 N 03-02-08/32453 Минфин России сообщает о последствиях использования при рассмотрении материалов налоговой проверки доказательств, истребованных после истечения срока на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением **Налогового кодекса РФ**.

В Письме от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@ "Об истребовании документов (информации) вне рамок налоговых проверок" ФНС России излагает позицию, согласно которой при решении вопроса об истребовании документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок необходимо исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности, а также не допускать произвольного истребования документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок, не обусловленных целями и задачами проводимого налоговыми органами налогового контроля.

В соответствии с пунктом 6.1 статьи 101 НК РФ по итогам допроверок налогового контроля инспекция **в течение пятнадцати дней** со дня окончания таких мероприятий обязана оформить дополнение к акту налоговой проверки, которое налоговики должны вручить налогоплательщику в течение **пяти рабочих дней** со дня, когда оно оформлено, вместе с материалами, полученными при допроверках.

В Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2015 № 17АП-16501/2014-АК по делу № А50-24007/2013 и Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 23.04.2015 № Ф09-1929/15 по тому же делу указано, что в ситуации, когда суммы доначислений по итогам дополнительных мероприятий налогового контроля были увеличены ввиду того, что налогоплательщиком **с возражениями к акту представлены документы**, которые должностные лица налогового органа не имели возможности изучить в ходе выездной

налоговой проверки, при этом представленные документы имеют отношение только к тем нарушениям, которые уже отражены в акте проверки (выявлены в ходе проверки), действия налогового органа признаются правомерными, поскольку в противном случае это повлечет освобождение налогоплательщика от уплаты налога при фактическом выявлении сокрытого объекта налогообложения.

Указанная позиция подтверждена *Определением Верховного Суда Российской Федерации от 20.08.2015 № 309-КГ15-9617*.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.10.2020 N Ф08-8328/2020, N А63-16274/2019 - в дополнении к акту выездной проверки проверяющие сослались на арифметическую ошибку. Фирма обратила внимание на нестыковки. Резолютивная и описательная части решения содержали значительные текстуальные дополнения и детальный анализ документов, по которым произведен расчет штрафа **по статье 126 НК**, который ранее не приводился в акте выездной проверки. В резолютивную часть обжалуемого решения инспекция положила выводы, которые основаны на дополнениях к акту выездной проверки. Компания сочла это нарушением и обратилась в суд, который ее поддержал. Он указал, что такие исправления нельзя признать арифметической ошибкой, так как они по существу изменили содержание акта и решения, их резолютивных частей. Такой порядок вынесения решения противоречит требованиям налогового законодательства. Более того, дополнительные мероприятия налогового контроля в этом случае проводить не было необходимости. Цель дополнительных мероприятий налогового контроля состоит в том, чтобы уточнить обстоятельства, которые связаны с обнаруженным налоговым правонарушением, а не для того, чтобы исправить арифметические ошибки.

Срок подачи возражений на дополнение к акту налоговой проверки - **15 рабочих дней** с момента его получения.

В соответствии с пунктами 7 и 9 статьи 101 НК РФ по результатам рассмотрения всех материалов руководитель ИФНС (его заместитель) примет решение по проверке, которое должно быть передано вам в течение **пяти рабочих дней** со дня вынесения.

Из Письма Минфина России от 12.09.2016 N 03-02-08/53322 "О сроке принятия решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки" следует, что максимальный срок для принятия решения, указанного **в пункте 7 статьи 101 НК РФ**, складывается из суммы следующих сроков: 10 рабочих дней, одного месяца, на который может быть продлен десятидневный срок для рассмотрения материалов налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля и принятия по итогам их рассмотрения соответствующего решения, и одного месяца (двух месяцев при проверке консолидированной группы налогоплательщиков) проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Согласно Письмам Минфина России от 14.01.2019 N 03-02-08/628 и ФНС России от 10.01.2019 N ЕД-4-2/55 необходимость ознакомления лица, в отношении которого проведена налоговая проверка, с материалами, полученными после окончания проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, **не влечет за собой продления срока вынесения** налоговым органом **решения** по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, предусмотренного **абзацем вторым пункта 1 статьи 101 НК РФ**. Однако пропуск срока принятия налоговым органом решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки не влечет признания его недействительным.

В Определении Верховного суда от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 (дело ООО «Неринга») сделан вывод, что сроки на принудительное взыскание налога считают без учета срока на саму проверку и процедуры, предшествующие выставлению требования об уплате недоимки.

Верховный суд отказался рассматривать в **Экономической коллегии** жалобу компании, которая посчитала неправомерным нарушение сроков на принудительное взыскание налога (**Определение Верховного суда от 22.06.2021 № 307-ЭС21-8909**). В этом споре инспекторы нарушили сроки вручения акта, затянули с вынесением решения по проверке, долго ждали, пока Управление рассмотрит жалобу. Все это существенно сдвинуло срок на выставление требования об уплате налога. Но суды не увидели нарушений в процедуре принудительного взыскания. Они указали: срок на принудительное взыскание задолженности связан с моментом вступления в силу решения инспекции по итогам проверки. Именно с этого момента у ИФНС возникает право выставить требование об уплате недоимки.

На основании абзаца 1 пункта 2 статьи 138 НК РФ досудебное обжалование решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности является обязательным. И только после прохождения этой процедуры, если вас не удовлетворил ее результат, решение инспекции можно оспорить в суде.

В вышестоящий налоговый орган вы можете подать:

1. апелляционную жалобу до того, как решение вступит в силу, то есть **в течение месяца** со дня его вручения (апелляционный порядок) (**пункт 9 статьи 101, пункт 1 статьи 138, пункт 2 статьи 139.1 Налогового кодекса РФ**);
2. жалобу на вступившее в силу решение - **в течение одного года** со дня его вынесения, если вы не обжаловали решение в апелляционном порядке (**пункт 1 статьи 138, пункт 2 статьи 139 НК РФ**).

Если вы пропустили срок для обжалования по уважительной причине, вышестоящий налоговый орган может восстановить его (**пункт 2 статьи 139 НК РФ**).

Жалоба на любое решение ИФНС составляется в письменной или электронной форме. Требования к жалобе приведены в **статье 139.2 НК РФ**.

ФНС России утвердила форму и Порядок заполнения жалобы, а также Формат и Порядок ее представления в электронном виде (**Приказ от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@**).

Электронная жалоба, которую вы подаете по ТКС, должна соответствовать утвержденному формату (**пункт 1 статьи 139.2 НК РФ, подпункт 2 пункта 11 Порядка представления жалобы (апелляционной жалобы) в электронной форме, утвержденного Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@**).

Оформлять по утвержденной форме жалобу, которую вы подаете на бумаге, не обязательно. Такого требования нет в **пункте 1 статьи 139.2 НК РФ**. Но чтобы не ошибиться и не спорить с налоговым органом, рекомендуем применять утвержденную форму.

При заполнении жалобы в письменной форме укажите (**пункты 2, 3 статьи 139.2 НК РФ, Порядок заполнения формы жалобы (апелляционной жалобы), утвержденный Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@**):

1. наименование и код вышестоящего налогового органа, который должен рассмотреть вашу жалобу;
2. данные вашей организации (ИП): наименование (Ф.И.О.), адрес, ИНН (для организаций также КПП);
3. что обжалуете. Для этого в поле "Предмет обжалования" приведите одно из значений: "1" - решение по проверке, "2" - уведомление, "3" - требование об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, "4" - иные документы, а также действия (бездействие) должностных лиц. Если у обжалуемого документа имеются реквизиты, приведите их.

Если вы не отразите эту информацию, жалобу могут оставить без рассмотрения (**подпункт 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ**);

4. наименование и код инспекции, чье решение (действия, бездействие) обжалуете;

5. в поле "Код жалобы (апелляционной жалобы)" - значение "1". Вы также можете привести внутренний исходящий номер жалобы (при наличии);

6. почему вы считаете, что ваши права нарушены. Нужно отразить обстоятельства, подтверждающие ваши доводы, а также нормы НК РФ и других законов, которые инспекция не соблюдает. Не забудьте, что ссылаться нужно на нормы в редакции, которая действовала в спорный период, а не в период, когда составляется жалоба. Постарайтесь подобрать судебные акты, подтверждающие вашу правоту, по возможности сошлитесь на разъяснения Минфина России, ФНС России или регионального УФНС России. Укажите документы, подтверждающие вашу позицию;

7. ваши требования, то есть какое решение по жалобе должен, на ваш взгляд, принять вышестоящий орган. Например: отменить решение инспекции полностью или по отдельным эпизодам, обязать инспекцию прекратить незаконные действия, обязать инспекцию выполнить действие.

Если вы не согласны с решением инспекции по всем эпизодам, но не можете в данный момент обосновать свою позицию по каким-то отдельным моментам, то все равно просите вышестоящий орган отменить решение полностью.

В этом случае досудебный порядок будет соблюден, и вы потом сможете обжаловать все эпизоды в суд (**пункт 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57**).

Если какие-то эпизоды в жалобе вы не укажете, то обжаловать их в суде не получится. Придется подавать в вышестоящий налоговый орган еще одну жалобу, конкретно по ним, если, конечно, сроки обжалования к тому времени не пройдут (**пункт 67 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57**);

Если вы подаете жалобу в электронной форме по ТКС, учтите, что поля, где приводятся основания обжалования и требования, ограничены 2 000 символов. Если ваш текст превышает этот лимит, укажите краткую информацию, а полное описание обстоятельств (требований) приложите к жалобе отдельным файлом в виде отсканированного документа (**пункт 2 Порядка заполнения жалобы (апелляционной жалобы), утвержденного Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@**);

8. как вы хотите получить решение по жалобе: на бумаге, в электронной форме по ТКС или через личный кабинет. Каждому способу присвоен признак: на бумажном носителе по почте - "1", в электронной форме по ТКС - "2", лично - "3", через личный кабинет налогоплательщика - "4". При направлении жалобы по ТКС получить решение вы можете по ТКС или по почте, при направлении на бумажном носителе - по почте или лично, при направлении через личный кабинет налогоплательщика - только через кабинет налогоплательщика (**пункт 2 Порядка заполнения жалобы (апелляционной жалобы), утвержденного Приказом ФНС России от 20.12.2019 N ММВ-7-9/645@**);

9. количество страниц жалобы и количество листов прилагаемых документов.

Жалобу подписывает руководитель организации или ее представитель по доверенности (**пункт 1 статьи 139.2 НК РФ**). Если жалоба подписана представителем, то к ней нужно приложить доверенность, или жалобу оставят без рассмотрения (**пункт 4 статьи 139.2, подпункт 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ**).

Жалобу вы адресуете Управлению ФНС, но подаете ее через свою ИФНС, решение которой оспариваете, любым из следующих способов (**пункт 1 статьи 139, пункт 1 статьи 139.2 НК РФ**):

- ✓ лично. Это может сделать руководитель или представитель организации по доверенности;
- ✓ по почте ценным письмом с описью вложения;
- ✓ через сервис "Личный кабинет налогоплательщика" (ЛК);
- ✓ по телекоммуникационным каналам связи в электронном формате, утвержденном ФНС.

Если вы нарушите порядок подачи жалобы, то ее оставят без рассмотрения (**подпункт 1 пункта 1 статьи 139.3 НК РФ**).

По общему правилу УФНС России рассматривает жалобу без участия представителя организации (*пункт 2 статьи 140 НК РФ*).

Вас обязаны пригласить, только если при рассмотрении жалобы будут выявлены противоречия между сведениями в материалах, представленных ИФНС, или несоответствие сведений в таких материалах представленным вами сведениям (*пункт 2 статьи 140 НК РФ*).

Вас могут пригласить, если ИФНС существенно нарушила процедуру принятия решения - например, рассмотрела акт проверки без участия представителя организации, не известив о месте и времени его рассмотрения (*пункт 2 статьи 101 НК РФ, пункт 5 статьи 140 НК РФ*).

Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15129/11 - тот факт, что налогоплательщик не был уведомлен надлежащим образом о месте и времени рассмотрения материалов проверки, не означает, что впоследствии решение инспекции будет признано незаконным исключительно по процедурным основаниям и налогоплательщику не придется уплачивать доначисленные суммы налогов, пеней и штрафов. Вышестоящий налоговый орган вправе после отмены решения принять новое решение и уже в порядке административного контроля обеспечить налогоплательщику возможность участия в рассмотрении материалов проверки. Таким образом, налоговым органам позволено исправлять ранее допущенные ошибки.

Срок рассмотрения жалобы составляет (*пункт 6 статьи 6.1, пункт 6 статьи 140 НК РФ*):

- **месяц** со дня получения жалобы на решение о привлечении/отказе в привлечении к налоговой ответственности (с возможностью продления не более чем на месяц);
- **15 рабочих дней** со дня получения иных жалоб (срок может быть продлен **не более чем на 15 рабочих дней**).

По итогам рассмотрения жалобы налоговый орган (*пункт 3 статьи 140 НК РФ*):

- 1) оставит первоначальное решение без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- 2) отменит первоначальное решение полностью или в части;
- 3) примет новое решение с отменой первоначального решения;
- 4) признает действия или бездействие должностных лиц налоговых органов незаконными и вынесет решение по существу.

Решение по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) должно быть вручено или направлено вам **в течение трех рабочих дней** со дня его принятия (*пункт 6 статьи 6.1, пункт 6 статьи 140 НК РФ*).

Если вы обжаловали решение инспекции в УФНС России и не согласны с тем, какое решение приняли по вашей жалобе (апелляционной жалобе), прежде чем идти в суд, можно обратиться в ФНС России. Срок для этого - **три месяца со дня принятия решения УФНС России**.

При этом если УФНС России отменило решение инспекции и приняло новое решение, в ФНС России можно обжаловать решение УФНС России (*пункт 2 статьи 138, пункт 2 статьи 139 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.02.2017 N 03-08-05/10443*).

Если не согласны с результатами обжалования в вышестоящий налоговый орган, чтобы признать решение инспекции недействительным можно обратиться **в суд**. Срок подачи заявления - **три месяца** (*часть 4 статьи 198 АПК РФ, пункт 3 статьи 138 НК РФ*):

- со дня, когда вы узнали о принятом вышестоящим налоговым органом решении по вашей жалобе;
- или со дня истечения срока для принятия такого решения, если решение не приняли в срок.

Если вы пропустите трехмесячный срок, суд может восстановить его, если сочтет, что была уважительная причина (*часть 4 статьи 198 АПК РФ*).

Если вышестоящий налоговый орган отменил решение инспекции и принял новое, можно обжаловать в суде его решение (*Письмо Минфина России от 22.02.2017 N 03-08-05/10443, пункт 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57*).

Если вышестоящий орган не принял новое решение (например, частично отменил решение по проверке), обжаловать нужно решение инспекции (*Информация ФНС России*).

В абзаце 4 пункта 75 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" отмечено, что решение вышестоящего налогового органа, принятое по жалобе налогоплательщика (как и его действия, выразившиеся в принятии решения), может являться самостоятельным предметом оспаривания в суде, **только если оно представляет собой новое решение**, а также по мотиву нарушения процедуры его принятия либо по мотиву выхода вышестоящего налогового органа за пределы своих полномочий.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 27.02.2019 по делу N А40-129754/2018 в удовлетворении требования налогоплательщика о признании недействительным решения ФНС России отказано, поскольку оспариваемое решение не нарушает права и законные интересы налогоплательщика, не налагает на него дополнительные обязанности, а лишь констатирует факт оставления жалобы налогоплательщика без удовлетворения, что соответствует требованиям **статьи 140 НК РФ**. Права налогоплательщика были затронуты действиями инспекции, которая проводила проверку. А решения вышестоящих налоговых органов, которые ничего не поменяли, сами по себе прав нарушать не могут.

Согласно пункту 14 статьи 101 НК РФ безусловным основанием для отмены решения является только нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.

К существенным относятся следующие условия:

- обеспечение возможности проверяемому налогоплательщику участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;
- обеспечение возможности налогоплательщику представлять объяснения.

В Определении ВС РФ от 26.01.2017 N 305-КГ16-13478 Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ указала:

- завершив выездную проверку, налоговый орган должен установить размер всех налоговых обязательств организации за проверяемые периоды;
- суммы налогов, которые начислены согласно **Налоговому кодексу РФ**, за исключением перечисленных **в статье 270 НК РФ**, включаются в расходы. Поэтому начисленные по результатам проверки налоги инспекция должна учитывать при расчете налога на прибыль, если этот налог она тоже проверяла.

В Письме ФНС России от 07.06.2018 N СА-4-7/11051@ отмечено:

- если инспекторы при выездной проверке доначислят налоги, которые можно учесть в расходах по налогу на прибыль, то они должны пересчитать этот обязательный платеж тоже. Но при условии, что контролеры проверяли и налог на прибыль;
- выездные проверки являются самостоятельной формой налогового контроля. По итогам таких проверок можно вменить налогоплательщику недоимку независимо от выводов, сделанных в решениях по камеральной проверке. В подтверждение своей позиции **ФНС России** ссылается на **Постановление Президиума ВАС РФ от 31.01.2012 N 12207/11 и Определения Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 N 571-О, от 20.12.2016 N 2672-О**.

5. Прецедентные решения арбитражных судов по налоговым проверкам

В Письме ФНС России от 26.11.2013 N ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России» (вместе с Письмом Минфина России от 07.11.2013 N 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики») указано: в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети «Интернет» либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 23.12.2022 N Ф05-30806/2022 по делу N А41-20725/2022 при рассмотрении спора о признании решения ИФНС о назначении выездной налоговой проверки недействительным, т.к., по мнению налогоплательщика, нарушено установленное **пунктом 4 статьи 89 НК РФ** правило о трехлетней глубине периода проверки, суд указал, признавая позицию налогоплательщика необоснованной, что ИФНС назначена выездная проверка за период, входящий в три года, предшествующие году назначения проверки; соответствующее решение вынесено в декабре и подписано полномочным лицом. Это решение направлено налогоплательщику в январе следующего года по ТКС и получено им. Период налогового контроля исчисляется с года, в котором вынесено решение о проведении проверки, а не с года (даты) направления налогоплательщику такого решения и (или) с даты получения им решения. Поскольку дата направления электронного документа не изменяет дату его вынесения и утверждения решения и, соответственно, не влечет изменение проверяемого периода, суд признал оспариваемое решение правомерным.

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 03.12.2021 N Ф09-8167/21 по делу N А60-18979/2021: налогоплательщик обратился в суд с требованием о признании решения о назначении выездной проверки за 2017 год недействительным, поскольку полагал, что датой предъявления решения о назначении налоговой проверки является 15.01.2021. Установив, что 30.12.2020 налоговым органом принято решение о проведении выездной проверки, суд на основании **пункта 4 статьи 89 НК РФ** отказал налогоплательщику в удовлетворении требований. Суд отклонил ссылку налогоплательщика на **Постановление КС РФ от 16.07.2004 N 14-П**, в соответствии с которым датой начала выездной налоговой проверки является дата предъявления налогоплательщику решения. Суд указал, что согласно **пункту 8 статьи 89 НК РФ** срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки, а проверяемый налоговый период **Налоговым кодексом РФ** не ставится в зависимость от даты получения налогоплательщиком решения о проведении выездной проверки или от даты фактического начала ее проведения.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.10.2020 N Ф08-8595/2020, N А32-41399/2019 - сам по себе факт неподписания акта налоговой проверки лицом, проводившим проверку, может указывать на нарушение требований внутреннего регламента, а не на нарушение существенных прав проверяемого налогоплательщика, поскольку в соответствии с положениями **статьи 101 НК РФ** право принятия решения о привлечении к налоговой ответственности принадлежит не лицу, подписавшему акт налоговой проверки, а руководителю (заместителю руководителя) налогового органа, уполномоченному принимать решение по вопросу о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения на основе анализа собранных материалов и предварительных предложений, изложенных в акте налоговой проверки.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 28.02.2019 по делу N А40-17635/2018, оставленном без изменения **Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.06.2019**, изложена правовая позиция, которая указывает на наличие у налогового органа права на проведение выемки документов у контрагента проверяемой организации в случае наличия достаточных сведений о взаимозависимости налогоплательщиков.

В Определении от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 Верховный Суд РФ ужесточил условия налоговой реконструкции. Он поддержал и развил достаточно жесткую позицию налоговиков, изложенную **в Письме ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@**: налогоплательщик обязан раскрыть лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, и помочь осуществить его налогообложение. Право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями **подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 НК РФ** сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из "теневого" (не облагаемого налогами) оборота.

В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 25.05.2021 N Ф06-3526/2021 по делу N А65-12823/2020 суд пришел к выводу о том, что принятие налоговым органом решения по итогам выездной налоговой проверки без учета уточненных деклараций нарушает право налогоплательщика на установление реального размера его налоговых обязательств, и признал решение недействительным в части определения суммы недоимки. Как указал суд, признавая позицию налогового органа частично правомерной, установлено, что налогоплательщик согласился с позицией проверяющих, вследствие чего после окончания выездной налоговой проверки представил уточненные декларации по налогу на прибыль и по НДС. В данных декларациях уменьшены налоговые обязательства перед бюджетом путем исключения из доходов и расходов сумм, ранее отраженных по сделкам с контрагентами.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.04.2021 N Ф07-3240/2021 по делу N А56-40583/2020 суд указал, что факт нарушения инспекцией сроков рассмотрения материалов выездной налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки сам по себе не свидетельствует о нарушении прав налогоплательщика. Суд отметил, что сроки проведения выездной налоговой проверки и принятия решения по итогам ее проведения не являются пресекательными.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.08.2021 N Ф07-8439/2021 по делу N А52-2615/2020 кассационная жалоба Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 1 по Псковской области оставлена без удовлетворения. Налоговым органом сделан вывод об отсутствии у Общества правовых оснований для применения налоговых вычетов. Однако в акте проверки отсутствуют описание выявленного правонарушения и мотивы непринятия в качестве подтверждающих налоговые вычеты представленной Обществом документации, не содержится выводов о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды. Инспекция в акте проверки описала документы Общества, запросы, которые направил инспектор, но не суть претензий. Претензии Общество увидело только в решении по проверке. Суд считает, что инспекция тем самым лишила Общества права на защиту. Проверяющие допустили существенное процессуальное нарушение. Суд отменил решение инспекции по проверке.

Постановлением Девятого ААС от 25.03.2021 N А40-145497/2020 рассматривалось дело, когда инспектор от руки вписал в акт фразу: «Прилагается CD-диск с банковскими выписками и протоколами допроса». Однако компания диск вместе с актом не получала. Инспекторы передали его только три месяца спустя. Чтобы доказать нарушение, компания заказала

техническую экспертизу. Эксперт подтвердил, что запись ручкой появилась на три месяца позже даты акта выездной проверки. Ту же информацию подтвердила нотариус, когда составила протокол осмотра вещественного доказательства. Инспекция нарушила процедуру проведения проверки: не представила материалы проверки (**пункт 3.1 статьи 100 НК РФ**). Суд счел нарушение существенным.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 01.09.2021 дело направлено на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела **Решением Арбитражного суда г. Москвы от 28.01.2022 по делу N А40-145497/20-140-2421** в удовлетворении заявленных Обществом требований о признании недействительным решения ИФНС отказано (**Постановлением Девятого ААС от 13.04.2022 N 09АП-14799/2022** решение оставлено без изменений).

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.07.2015 N Ф05-8680/2015 по делу N А41-46433/14 - если в приложениях к акту недостаточно сведений, например, к акту налоговой проверки инспекторы должны приложить протоколы допросов, ответы контрагентов, банков и т.д. Если в этих документах есть сведения, не подлежащие разглашению, то вместо протоколов должны быть приложены выписки из них (**пункт 3.1 статьи 100 НК РФ**). Суды отменяют доначисления, если инспекция не вручит налогоплательщику все документы, подтверждающие нарушения.

Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.06.2018 N Ф06-34137/2018 по делу N А49-9006/2017 - налоговики не допустили к рассмотрению материалов проверки представителя по "общей" доверенности (Налогоплательщик направил в налоговый орган для участия в рассмотрении материалов проверки своего представителя. По доверенности тот был уполномочен представлять интересы налогоплательщика в органах ФНС. Также представитель вправе был совершать все действия, связанные с выполнением данного поручения). Суд, отменяя решение инспекции, указал, что из норм **НК РФ и ГК РФ** следует: в доверенности может быть указано общее полномочие представлять интересы в отношениях с налоговыми органами.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.04.2018 N 09АП-9860/2018 по делу N А40-81548/17 - УФНС, отменяя решение инспекции, дополнительно начислило пени и штраф. Суд решил, что управление не вправе было самостоятельно определять и начислять пени и штраф. Не имела права на это и ФНС, когда оставляла в силе решение по жалобе. Поэтому суд отменил решение в полном объеме.

Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 11.05.2018 N 08АП-2461/2018, 08АП-2462/2018 по делу N А70-11922/2017 - ни инспекция, ни управление не дали компании возможности поучаствовать в рассмотрении материалов допмероприятий. Данные действия свидетельствуют о том, что налоговый орган существенно нарушил процедуру рассмотрения материалов проверки, и влекут безусловную отмену принятого по ее итогам решения.

Постановлением Четвертого ААС от 20.05.2021 N А78-10549/2020 было рассмотрено дело, когда инспекторы вручили компании дополнительные мероприятия налогового контроля только через год. Суд заявил о недобросовестности налогового администрирования и встал на сторону общества.

В Постановлении Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20.01.2020 N Ф02-7098/2019 по делу N А19-11499/2018 суд установил, что акт проверки не содержит указания на то, что налогоплательщик уклонялся от его получения. Доказательства такого уклонения налоговым органом не представлены. Однако акт был направлен налогоплательщику почтой и получен ненадлежащим лицом. Налогоплательщик получил акт позже и без приложений. В том числе на этом основании решение по результатам проверки было признано недействительным.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 24.06.2021 N А40-119412/2020 суд счел, что запросы налоговиков коллегам и полицейским за пределами выездной проверки следует квалифицировать как межведомственное взаимодействие. Нарушения прав компании нет.