



**ЭЛКОД**  
энергия верных решений

МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ

**2024**

[www.elcode.ru](http://www.elcode.ru)

**Тематический семинар-тренинг КонсультантПлюс**

# Тренды налогового контроля в рамках налоговых проверок и вне рамок проверок в 2024 году

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

Материалы подготовлены  
с использованием системы КонсультантПлюс



**КонсультантПлюс**  
надежная правовая поддержка

*Авторы разработки: Рязанцева В. В., Рассапкина Л. Ю.*

**1. Тренды налогового администрирования.**  
**Область полномочий налоговых органов.**

**2. Правовые основания истребования документов и пояснений**  
**в рамках камеральной проверки.**

**Взаимосвязь и нюансы применения статей 88, 93,**  
**пункта 1 статьи 93.1 НК РФ. «Автотребования» по НДС.**

**3. Истребование налоговым органом документов и пояснений**  
**вне рамок налоговых проверок, порядок их представления.**

**Как «работает» пункт 2 статьи 93.1 НК РФ.**

**Истребование документов при проведении ИФНС предпроверочного анализа.**

**4. Практические рекомендации по составлению ответов на требования ИФНС.**

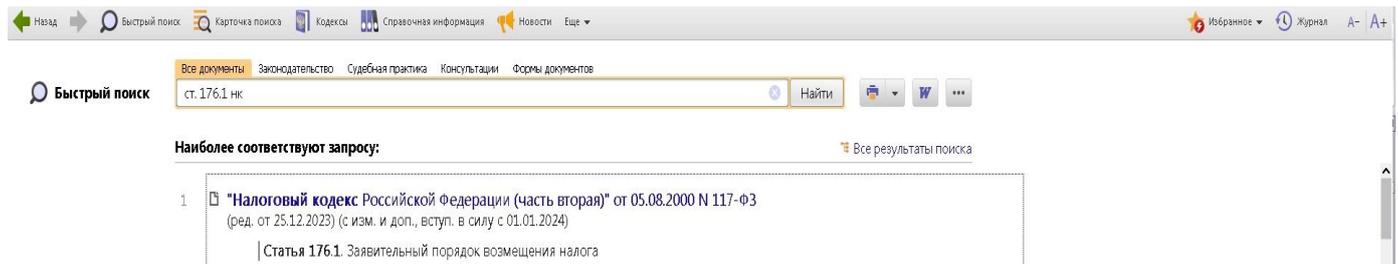
**Разбираем ошибки налогоплательщиков и налогоплательщиков.**

**5. Анализ судебной практики по вопросам привлечения**  
**к ответственности налогоплательщика в случае непредоставления**  
**(несвоевременного предоставления) документов и пояснений.**

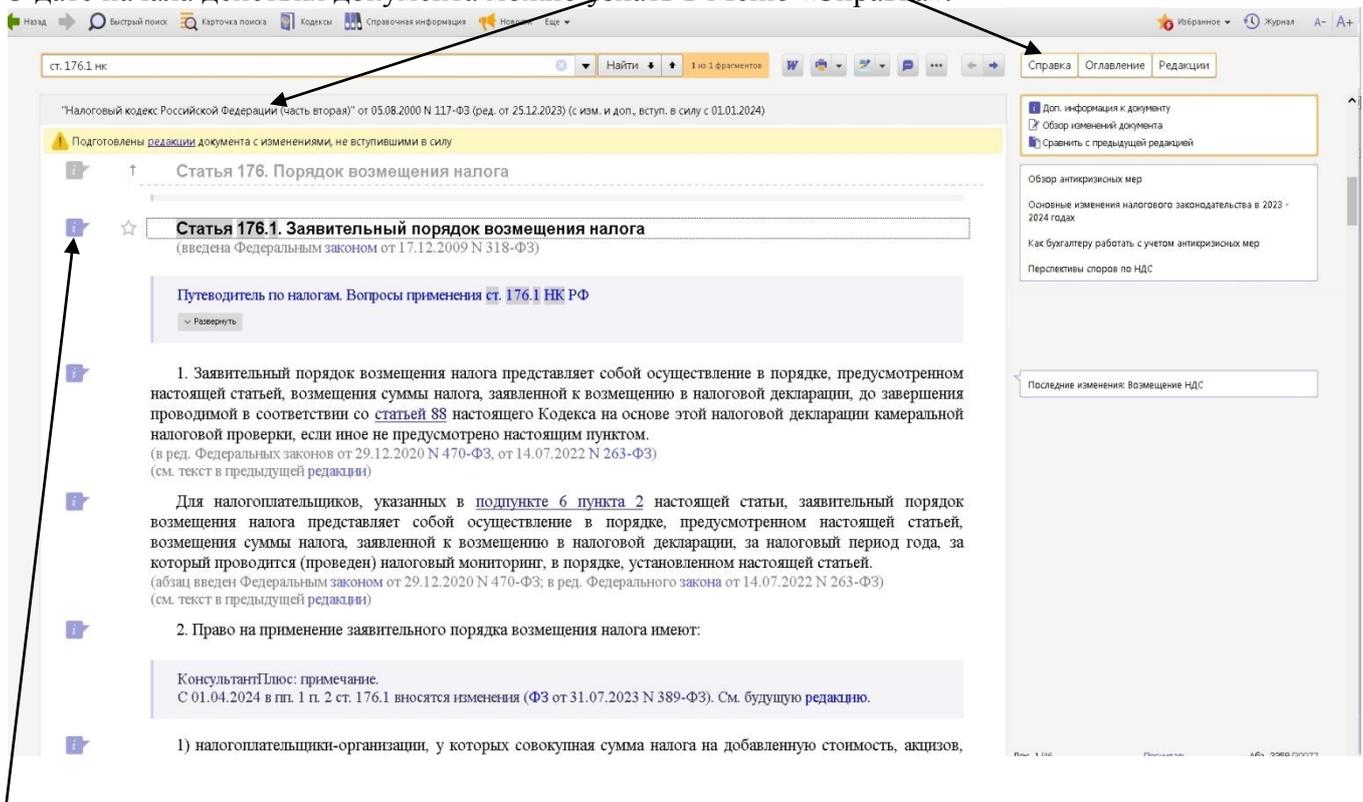
## БЫСТРЫЙ ПОИСК

### Пример 1.

Найти статью 176.1 Налогового кодекса РФ и изучить изменения.



Название документа, в котором вы находитесь, можно увидеть  
О дате начала действия документа можно узнать в Меню «Справка».

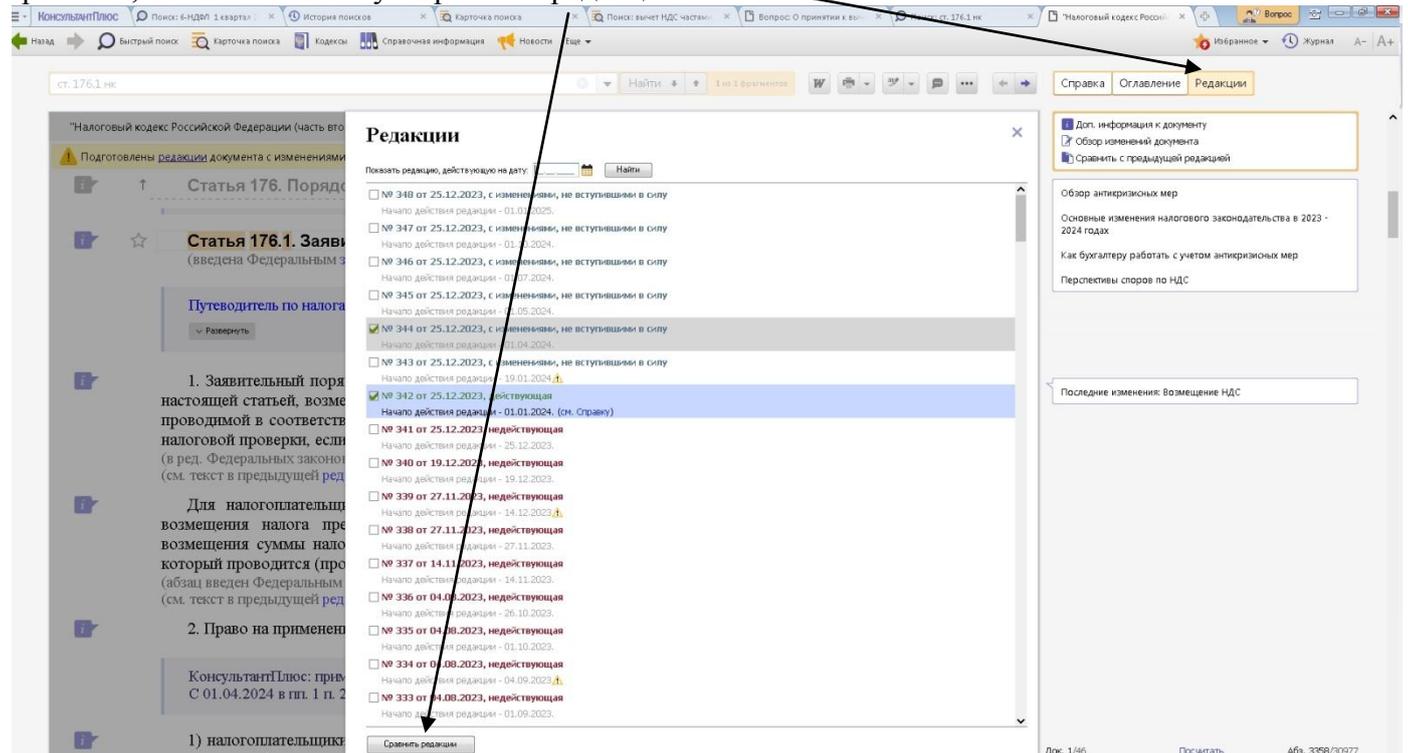


Можно посмотреть дополнительную информацию к данному документу (а можно и к нужной статье) - необходимо нажать на "i".

## Пример 2.

### Сравнение редакций

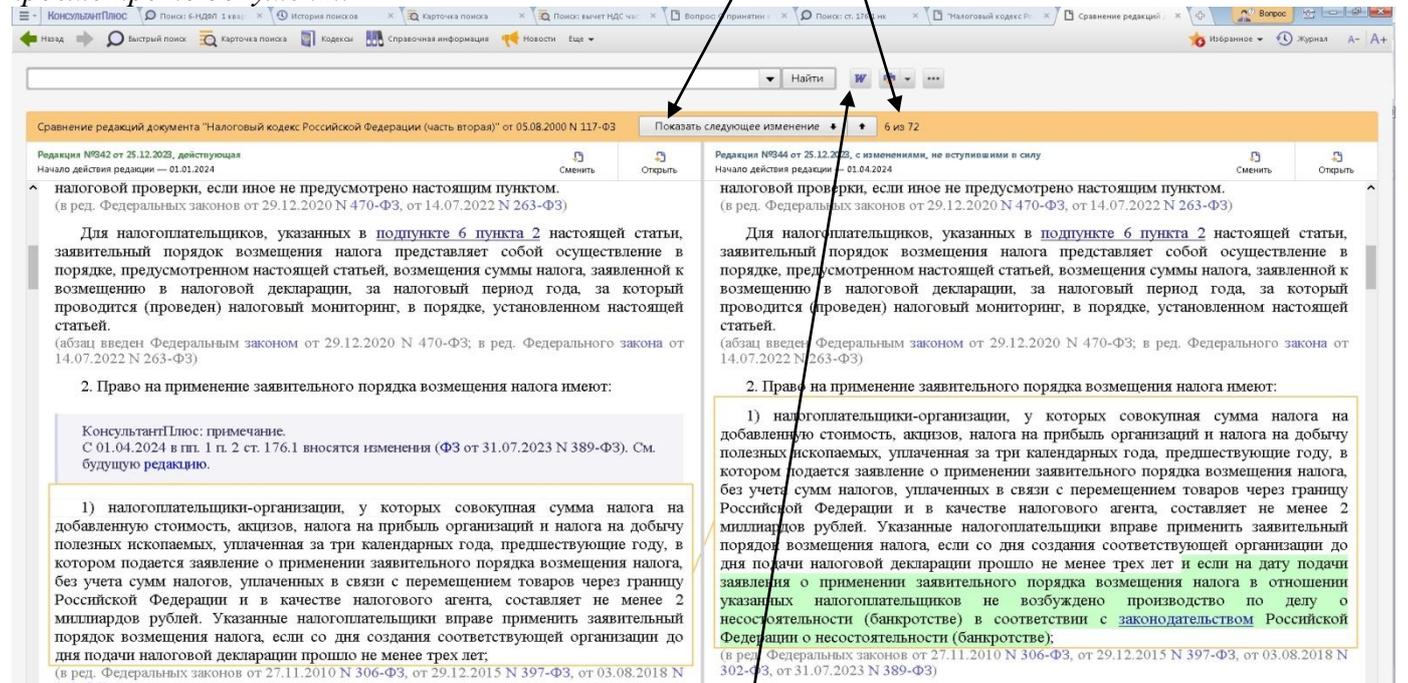
Справа зайти во вкладку "Редакции", отметить галочкой две редакции, которые необходимо сравнить, нажать на кнопку «Сравнить редакции»



## Далее

Сверху над текстом кнопка «Показать следующее изменение» и справа 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. 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 4. 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» и найти нужную нам.

## КАРТОЧКА ПОИСКА

### Пример 5.

Найти Письмо Минфина России или ФНС России от августа 2022 года, в котором приведен справочник оснований и причин для вызова налогоплательщика в налоговый орган в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Карточка поиска

История и сохраненные запросы

Область поиска: Законодательство

Найдено 2 документа

- Законодательство
  - Российское законодательство (Версия Проф) 1
- Финансовые и кадровые консультации 1
  - Разъясняющие письма органов власти 1

Текст документа: основания вызова налогоплательщика в налоговый орган

Название документа: \_\_\_\_\_

Номер: \_\_\_\_\_

Дата: с 01.08.2022 по 31.08.2022

Принявший орган: ФНС России или Минфин России

Вид документа: \_\_\_\_\_

Тематика: \_\_\_\_\_

Поиск по статусу: \_\_\_\_\_

Когда получен: \_\_\_\_\_

Папки документов: \_\_\_\_\_

Показать список документов    Очистить карточку

### Пример 6. Можно сохранить данный документ (ы) 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 обжалования действий налогового органа

 Правовой навигатор

<b>Налоги</b>	<b>НАЛОГИ</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Налоговые проверки	<input checked="" type="checkbox"/> Обжалование действий налогового органа
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Обжалование решений налогового органа
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Срок обжалования решения налогового органа
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> 1/150 ставки рефинансирования
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Акт сверки с налоговой
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Амнистия 2018
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Амнистия по налогам
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Апелляционная жалоба в вышестоящий налоговый орган
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Бланк доверенности в налоговую
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Бухгалтерские проводки для пени по налогам
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Бухгалтерские проводки по начислению пени по налогам
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Бухгалтерские проводки по штрафу за несвоевременное представление декларации
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Бухгалтерские проводки при штрафе по налогу
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Взыскание задолженности по налогам
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Взыскание пеней по налогам и страховым взносам
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Взыскание пени
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Виды местных налогов
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Виды налогов и сборов
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Виды региональных налогов
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Виды федеральных налогов
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Возврат излишне уплаченного налога физическому лицу
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Возврат переплаты по налогу
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Возврат сумм излишне взысканных налогов
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> Выбор системы налогообложения
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**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.

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.

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.

## 1. Тренды налогового администрирования. Область полномочий налоговых органов.

**Федеральными законами от 21.11.2022 N 443-ФЗ, от 09.03.2022 N 52-ФЗ, от 19.12.2023 N 611-ФЗ** Правительству РФ предоставлены полномочия издавать нормативные правовые акты, которые в **периоды с 1 января 2022 года до 31 декабря 2024 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.

В целях обеспечения исполнения **Указа Президента РФ N 83 от 02.03.2022 "О мерах по обеспечению ускоренного развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации"**, на основании **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"**, **Письма ФНС России от 15.04.2022 N ЕД-18-2/882 "О приостановлении выездных налоговых проверок и проверок валютного законодательства" до 3 марта 2025 года** в отношении аккредитованных ИТ-организаций приостановлено проведение выездных (повторных выездных) налоговых проверок.

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@**).

В соответствии с **Приказом ФНС России от 10.02.2017 N ММВ-7-15/176@** введено в промышленную эксплуатацию программное обеспечение АСК НДС-2, реализующее автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур, в составе компонентов АИС "Налог-3".

При возмещении НДС инспекция проводит углубленную камеральную проверку. То есть кроме автоматизированной сверки Контрольных соотношений и проверки по СУР АСК НДС-2 проверяющие могут провести иные контрольные мероприятия. Например:

1. потребовать у налогоплательщика, заявившего возмещение НДС, документы;
2. затребовать у контрагентов информацию и документы о деятельности проверяемого налогоплательщика в рамках встречной проверки (**пункт 1 статьи 93.1 НК РФ**);
3. осмотреть в присутствии понятых территорию, помещения, документы и предметы (**пункт 2 статьи 91, пункты 1, 3 статьи 92 НК РФ**);
4. потребовать от налогоплательщика представить пояснения или внести исправления в отчетность, если есть ошибки в декларации, противоречия в документах либо данные декларации (документов) расходятся с данными, которые есть у проверяющих (**пункт 3 статьи 88 НК РФ**).

Согласно **подпункту 8 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ**, в редакции **Федерального закона от 31.07.2023 N 389-ФЗ** за налоговые периоды **2022 - 2025 годов** могут возмещать НДС в заявительном (ускоренном) порядке без банковской гарантии или поручительства в размере, не превышающем совокупную сумму налогов и страховых взносов (без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента), уплаченную налогоплательщиком за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения, налогоплательщики, в отношении которых на дату представления заявления о применении заявительного порядка возмещения налога одновременно соблюдаются следующие требования:

- налогоплательщик не находится в процессе реорганизации или ликвидации;
- в отношении налогоплательщика не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве).

В **Письме ФНС России от 01.04.2022 N ЕА-4-15/3971@** разъясняется, что в целях реализации положений **подпункта 8 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ** при подсчете совокупной суммы налогов, уплаченных в предыдущем году, в расчет принимаются:

- поступления денежных средств в уплату по НДС, акцизам, налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых, водному налогу, налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, налогу на имущество организаций; налогу на игорный бизнес; транспортному налогу, земельному налогу, единому сельскохозяйственному налогу, единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН,

страховым взносам. Данные поступления учитываются независимо от того, относится ли уплаченный налог к категории излишне уплаченных либо излишне взысканных;

- суммы НДС и акцизов, зачтенные в порядке, предусмотренном *статьями 176, 176.1, 203, 203.1 НК РФ*, в счет уплаты перечисленных выше налогов и взносов, по которым дата принятия решения о зачете приходится на предыдущий год.

Совокупная сумма налогов уменьшается на суммы излишне уплаченных или излишне взысканных налогов и взносов и в отношении которых в вышеуказанный период налоговым органом в порядке, предусмотренном *статьями 78, 79 НК РФ*, принято решение о возврате.

Не участвуют в расчете совокупной суммы налогов:

- суммы НДС, подлежащие возмещению, в отношении которых налоговым органом в порядке, предусмотренном *статьями 176, 176.1 НК РФ*, принято решение о возврате;

- суммы акцизов, подлежащие возмещению, в отношении которых налоговым органом в порядке, предусмотренном *статьей 203, 203.1 НК РФ*, принято решение о возврате.

При проведении расчета уплаченных, зачтенных, возвращенных налогов и взносов используются также сведения по обособленным подразделениям организаций.

В соответствии с *пунктом 6 статьи 6.1, пунктом 7 статьи 176.1 НК РФ* в общем случае для применения заявительного порядка возмещения НДС в налоговый орган представляется не позднее **пяти рабочих дней** со дня подачи налоговой декларации заявление о применении заявительного порядка возмещения налога с указанием:

- либо реквизитов открытого налогоплательщиком счета в банке,

- либо сведений о зачете суммы налога, подлежащего возмещению.

В случае применения налогоплательщиками заявительного порядка возмещения НДС на основании нормы *подпункта 8 пункта 2 статьи 176.1 НК РФ* при заполнении декларации по НДС **по строке 055** ФНС России рекомендует указывать код основания применения заявительного порядка возмещения НДС - **07 (Письмо ФНС России от 01.04.2022 N СД-4-3/3993@)**.

Если по результатам камеральной проверки налоговой декларации по НДС, инспекция возмещение НДС признает необоснованным, то она:

- отменит решение о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке;

- начислит штраф *по статье 122 НК РФ*;

- начислит пени со дня, следующего за днем принятия решения об отмене (полностью или частично) решения о возмещении суммы налога.

При этом налогоплательщику придется вернуть излишне возмещенную сумму налога с начисленными на нее процентами по двукратной ключевой ставке Банка России.

Согласно *пункту 4 статьи 75 НК РФ* физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели) и организации уплачивают пени за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов по процентной ставке:

1) **1/300** ключевой ставки Банка России:

- для организации за первые 30 календарных дней просрочки;

- для ИП независимо от количества дней просрочки;

2) **1/150** ключевой ставки Банка России для расчета пеней в организации за 31-й и все последующие календарные дни просрочки.

В соответствии с **пунктом 5 статьи 75 НК РФ** на период с **9 марта 2022 года по 31 декабря 2023 года** для организаций была установлена фиксированная ставка пеней в размере 1/300 ключевой ставки Банка России. С 1 января 2024 года льготная ставка для расчета пеней по налогам и взносам на ОПС, ОМС и по ВНиМ больше не действует.

**Пунктом 3 статьи 5 Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ** предусмотрено, что положение **пункта 4 статьи 75 НК РФ** применяется и к недоимке, возникшей в том числе до дня вступления в силу **Федерального закона от 26.03.2022 N 67-ФЗ**.

Пени по взносам на травматизм рассчитываются за каждый день просрочки исходя из 1/300 ставки рефинансирования независимо от количества дней просрочки (**пункты 5, 6 статьи 26.11 Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ** "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний").

На основании **Постановлений Правительства РФ от 29.03.2023 N 500, от 26.12.2023 N 2315 с 1 января 2023 г. по 31 декабря 2024 г.** включительно пеня не начисляется на недоимку организации (ИП) в размере, не превышающем величину положительного сальдо ЕНС на соответствующий день, увеличенную на сумму, зачтенную в счет предстоящей обязанности лица по уплате налога, сбора, страховых взносов. Данное положение позволяет избежать в 2023 - 2024 гг. пеней в ситуациях, когда положительное сальдо есть, но при формировании уведомления об исчисленных налогах допущена ошибка или уведомление по каким-то причинам не направлено.

## **2. Правовые основания истребования документов и пояснений в рамках камеральной проверки. Взаимосвязь и нюансы применения статей 88, 93, пункта 1 статьи 93.1 НК РФ. «Автотребования» по НДС.**

**Письмо ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 (с изменениями от 15.01.2019) «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками»** регламентирует процедуру проведения территориальными налоговыми органами мероприятий налогового контроля при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

На основании **подпункта 1 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ** налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты, а также подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Согласно **подпункту 6 пункта 1 статьи 23 НК РФ** налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях, предусмотренных **Налоговым кодексом Российской Федерации**, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Действующим налоговым законодательством предусмотрены следующие случаи, когда налогоплательщик обязан представить документы:

- при проведении налоговой (выездной или камеральной) проверки в отношении налогоплательщика - **статья 93 НК РФ**;
- при проведении проверки контрагентов налогоплательщика или иных лиц - **статья 93.1 НК РФ**.

В соответствии с *подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2.1 статьи 31 НК РФ, пунктами 2.1, 2.2 Письма ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837* инспекция может вызвать налогоплательщика, плательщика страховых взносов или налогового агента по любым вопросам, которые связаны с уплатой налогов, сборов, взносов, например:

- чтобы получить пояснения вне налоговых проверок;
- чтобы получить пояснения в рамках камеральных и выездных проверок. Это может быть связано как с ошибками и противоречиями в представленных отчетах, так и с любыми другими вопросами, которые возникли у инспектора.

Форма уведомления о вызове в налоговый орган налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) приведена в *Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@*. Уведомление, согласно утвержденной форме, должно содержать вопросы, пояснения по которым интересуют налоговый орган.

Перечень оснований и причин вызова для дачи пояснений приводится в Данных для формирования справочника оснований для вызова налогоплательщика в налоговый орган в соответствии с *подпунктом 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ*, направленных *Письмом ФНС России от 09.08.2022 N ЕА-4-15/10350*.

### ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ В РАМКАХ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

По общему правилу налоговые органы не вправе истребовать **в ходе камеральной проверки** дополнительные сведения и документы (*пункт 7 статьи 88 НК РФ*). Однако есть отдельные исключения, когда их истребование допустимо. В частности, инспекция вправе запросить у налогоплательщика документы, которые он должен был приложить к декларации (расчету) в соответствии с *Налоговым кодексом РФ*, но не приложил.

*Например, при применении ставки 0% по НДС налогоплательщики должны вместе с декларацией представить в налоговый орган документы, которые подтверждают правомерность ее применения (пункт 10 статьи 165 НК РФ). А российские организации, которые уплатили налог на имущество за рубежом по находящимся там объектам, вправе зачесть эту сумму при уплате налога в отношении названного имущества в Российской Федерации (пункт 1 статьи 386.1 НК РФ). Однако для этого нужно представить в инспекцию вместе с декларацией документы, поименованные в пункте 2 статьи 386.1 НК РФ.*

*Указанные документы в приведенных случаях налоговые органы вправе требовать у налогоплательщиков в ходе камеральной проверки.*

**В Налоговом кодексе РФ** указаны конкретные случаи, когда инспекция вправе истребовать в рамках камеральной проверки определенные документы (сведения). Рассмотрим их.

Основания для истребования документов (сведений)	Истребуемые документы (сведения)	Комментарий
1. У налогоплательщика есть операции (имущество), по которым он применил налоговую льготу ( <i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i> )	Документы, которые подтверждают право на заявленную в декларации (расчете) льготу ( <i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i> ). Если заявлена льгота по НДС, вместо самих документов вы можете подать в электронном виде реестр документов,	Понятие налоговых льгот определено в <i>п. 1 ст. 56 НК РФ</i> . Эта норма должна приниматься во внимание инспекцией при истребовании документов по данному основанию. Льготы в зависимости от вида налога (федеральный, региональный или местный) устанавливаются Налоговым кодексом РФ, а также законами субъектов РФ о налогах или нормативными

	подтверждающих обоснованность применения налоговых льгот в разрезе кодов операций ( <b>Письмо ФНС России от 12.11.2020 N ЕА-4-15/18589</b> )	правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах) ( <b>п. 3 ст. 56 НК РФ</b> ). В соответствующих актах для каждой льготы могут быть предусмотрены свои основания применения и (или) подтверждающие документы
2. Налогоплательщик подает декларацию по НДС с суммой налога к возмещению	Документы, которые подтверждают правомерность вычетов налогоплательщика по <b>ст. 172 НК РФ (абз. 2 п. 8 ст. 88 НК РФ)</b>	Подчеркнем, что инспекция вправе истребовать у вас указанные документы, только если в декларации вы заявили НДС к возмещению ( <b>п. 8 ст. 88, п. 1 ст. 176 НК РФ, Письмо Минфина России от 27.12.2007 N 03-02-07/2-209</b> ). Аналогичный вывод можно сделать из анализа <b>п. 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57</b>
3. Налогоплательщик является участником договора инвестиционного товарищества и представил декларацию (расчет) по налогу на прибыль или НДСЛ	Сведения, которые отражают ( <b>п. 8.2 ст. 88 НК РФ</b> ): - период участия налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; - приходящуюся на него долю прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества	Сведения запрашиваются только в ходе камеральной проверки декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций или НДСЛ участника инвестиционного товарищества ( <b>п. 8.2 ст. 88 НК РФ</b> )
4. Налогоплательщик представил уточненную декларацию (расчет), в которой сумма налога к уплате меньше либо сумма убытка больше, чем в ранее представленной отчетности за тот же период. При этом "уточненка" подана спустя два года со дня, установленного для подачи первичной отчетности за соответствующий отчетный (налоговый) период	Документы, перечисленные в <b>п. 8.3 ст. 88 НК РФ</b> , а именно: - первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях отчетности; - аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменения	-
5. Проводится проверка налогов, связанных с использованием природных ресурсов	Документы, на основании которых налог исчислялся и уплачивался ( <b>п. 9 ст. 88 НК РФ</b> )	В настоящее время к налогам, связанным с использованием природных ресурсов, можно отнести следующие: - налог на добычу полезных ископаемых ( <b>гл. 26 НК РФ</b> ); - водный налог ( <b>гл. 25.2 НК РФ</b> ); - земельный налог ( <b>гл. 31 НК РФ</b> )
6. Сведения об операциях,	Счета-фактуры, первичные	Запросить документы по данному

<p>отраженные в представленной налогоплательщиком декларации по НДС, противоречат друг другу или не соответствуют данным о тех же операциях, которые содержатся (<b>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</b>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в декларации по НДС, представленной другим налогоплательщиком, иным лицом, обязанным подать декларацию по НДС в соответствии с <b>гл. 21 НК РФ</b>;</li> <li>- в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, для которого в <b>гл. 21 НК РФ</b> предусмотрена такая обязанность</li> </ul>	<p>и иные документы, относящиеся к указанным операциям (<b>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</b>).</p> <p>К иным документам можно отнести, например, книгу продаж, книгу покупок, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. На возможность истребования их копий в рассматриваемом случае указывается в <b>Письме ФНС России от 10.08.2015 N СД-4-15/13914@</b></p>	<p>основанию налоговый орган вправе при условии, что такие противоречия (несоответствия) свидетельствуют о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы НДС к возмещению (<b>п. 8.1 ст. 88 НК РФ</b>)</p>
<p><b>7.</b> Налогоплательщик, использующий налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов Налоговым кодексом РФ и (или) законами субъектов РФ, представил в налоговый орган декларацию (расчет), в которой заявлена такая льгота (<b>п. 12 ст. 88 НК РФ</b>)</p>	<p>Документы и сведения, которые подтверждают соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к таким проектам и (или) их участникам, установленным Налоговым кодексом РФ и (или) законами соответствующих субъектов РФ (<b>п. 12 ст. 88 НК РФ</b>)</p>	<p>Общие положения о региональных инвестиционных проектах, включая понятие регионального инвестиционного проекта для целей Налогового кодекса РФ, установлены <b>ст. 25.8 НК РФ</b></p>
<p><b>8.</b> Налогоплательщик представляет декларацию по акцизам, при этом выполняется любое из следующих условий (<b>п. 8.4 ст. 88 НК РФ</b>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в декларации заявлены налоговые вычеты по <b>ст. 200 НК РФ</b> в связи с тем, что покупатель вернул налогоплательщику ранее реализованные подакцизные товары, кроме алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;</li> <li>- декларация представлена в связи с тем, что налогоплательщик - производитель алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции возвратил этиловый спирт поставщику - производителю этилового спирта;</li> <li>- в декларации отражены налоговые вычеты сумм акциза,</li> </ul>	<p>Первичные и иные документы, подтверждающие возврат подакцизных товаров и правомерность применения вычетов сумм акциза. Исключением являются документы, ранее представленные в налоговые органы по иным основаниям (<b>п. 8.4 ст. 88 НК РФ</b>)</p>	<p>-</p>

<p>которые налогоплательщик уплатил при ввозе в РФ подакцизных товаров, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров</p>		
<p><b>9.</b> Проводится камеральная проверка расчета по страховым взносам, в котором отражены суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, и (или) применены пониженные тарифы страховых взносов (<i>п. 8.6 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	<p>Сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (<i>п. 8.6 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	-
<p><b>10.</b> В декларации по НДС содержатся сведения о вычетах налога, возвращенного в рамках системы tax-free, которые не соответствуют сведениям, имеющимся в ИФНС</p>	<p>Документы, подтверждающие правомерность применения указанных налоговых вычетов (<i>п. 8.7 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	-
<p><b>11.</b> Проводится камеральная проверка декларации по налогу на прибыль, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ (<i>п. 8.8 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	<p>Пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета, и (или) первичные и иные документы, подтверждающие правомерность его применения (<i>п. 8.8 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	-
<p><b>12.</b> Сведения об операциях, содержащихся в декларации по НДС (единой, УСН или в общем случае ЕСХН), не соответствуют данным отчета об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и (или) документам, содержащим реквизиты прослеживаемости, которые представил налогоплательщик (другой налогоплательщик). Выявлены несоответствия между сведениями указанного отчета налогоплательщика и отчета, поданного другим налогоплательщиком</p>	<p>Счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости (<i>п. 8.9 ст. 88 НК РФ</i>)</p>	<p>Налоговый орган не вправе истребовать документы, если они уже поданы (<i>п. 8.9 ст. 88 НК РФ</i>)</p>

**В Письме ФНС России от 13.09.2012 N AC-4-2/15309@ (пункт 4), Постановлении Верховного Суда РФ от 09.07.2014 N 46-АД14-15** разъясняется, что при проведении камеральной проверки налоговые органы **не вправе** истребовать у налогоплательщика отчеты или аналитические справки (обобщения), не являющиеся первичными бухгалтерскими документами.

**В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.12.2014 N Ф04-11895/2014 по делу N А27-1435/2014** разъяснено, что оборотно-сальдовые ведомости являются синтетическими регистрами бухгалтерского учета, их составление в обязательном порядке не предусмотрено нормами законодательства о налогах и сборах, в связи с чем неисполнение требования о представлении оборотно-сальдовых ведомостей, относящихся к регистрам бухгалтерского учета, а не к категории документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, не влечет ответственность **по статье 126 НК РФ**.

**В Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.07.2018 N Ф04-3054/2018 по делу N А67-6742/2017** судами отмечено, что истребование оборотно-сальдовых ведомостей, относящихся к регистрам бухгалтерского учета, а не к категории документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, является незаконным. Поскольку оборотно-сальдовые ведомости не являются обязательными для целей налогообложения, привлечение к ответственности за их непредставление необоснованно.

### ИСТРЕБОВАНИЕ ПОЯСНЕНИЙ В РАМКАХ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

**Пунктом 3 статьи 88 НК РФ, пунктами 2.2, 2.5 Определения Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О** установлено, что при обнаружении обстоятельств (признаков), указывающих на возможное нарушение налогоплательщиком налогового законодательства, а именно:

- ошибок в проверяемой отчетности;
  - противоречий между сведениями, которые содержатся в представленных документах;
  - несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, данным, которые есть у налоговиков,
- налоговый орган **должен сообщить** о них налогоплательщику и потребовать у него пояснений или внесения исправлений по выявленным ошибкам, противоречиям и несоответствиям.

**В Письме Минфина России от 15.01.2020 N 03-02-08/1322** отмечено, что согласно правовой позиции **Конституционного Суда Российской Федерации**, выраженной в **Определении от 12.07.2006 N 267-О**, по смыслу положений **статьи 88 НК РФ** (в редакции до вступления в силу **Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ**) налоговый орган **обязан информировать** налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях и требовать от него соответствующих объяснений.

### При камеральной проверке ИФНС вправе потребовать представить пояснения только в следующих ситуациях

Ситуация	Что вправе потребовать ИФНС
<b>1.</b> В декларации обнаружены ошибки	Пояснения или исправленную (уточненную) декларацию ( <b>п. 3 ст. 88 НК РФ</b> )
<b>2.</b> Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, противоречат сведениям из представленных вами документов	
<b>3.</b> Выявлено, что сведения, содержащиеся в декларации, не соответствуют сведениям из документов, имеющихся в ИФНС	
<b>4.</b> Представлена убыточная декларация	Пояснения, обосновывающие размер убытка ( <b>п. 3 ст. 88 НК РФ</b> )
<b>5.</b> Представлена уточненная декларация, в которой сумма налога к уплате меньше, чем в ранее представленной	Пояснения, обосновывающие уменьшение суммы налога ( <b>п. 3 ст. 88 НК РФ</b> )

декларации за тот же период	
<b>6.</b> В декларации заявлены налоговые льготы	Пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, и документы, подтверждающие ваше право на эти льготы ( <i>п. 6 ст. 88 НК РФ</i> ). Например, документы, подтверждающие реализацию услуг, освобожденных от НДС по <i>пп. 2 п. 2, пп. 29, 30 п. 3 ст. 149 НК РФ (Письма ФНС от 22.12.2016 N ЕД-4-15/24737, от 27.11.2014 N ЕД-4-15/24607)</i>
<b>7.</b> В декларации по НДС содержатся сведения об операциях, которые: - или противоречат другим сведениям из этой же декларации; - или не соответствуют сведениям об этих же операциях, содержащимся в декларации по НДС, представленной другим лицом, либо в журнале учета счетов-фактур, представленном лицом, которое обязано подавать в ИФНС такой журнал	Пояснения и любые документы (в т.ч. счета-фактуры и первичные документы), относящиеся к операциям, в сведениях о которых выявлены противоречия или несоответствия ( <i>Письма ФНС от 06.11.2015 N ЕД-4-15/19395, от 16.09.2015 N СД-4-15/16337</i> )
<b>8.</b> В декларации по налогу на прибыль заявлен инвестиционный налоговый вычет	Пояснения и любые документы, подтверждающие правомерность применения такого налогового вычета ( <i>п. 8.8 ст. 88 НК РФ</i> )

**Федеральным законом от 09.11.2020 N 371-ФЗ в пункт 3 статьи 88 НК РФ** внесены поправки, которые применяются с **1 июля 2021 года**. Если в ходе камеральной проверки инспекция запросит пояснения, а налогоплательщик подаст их в электронном виде, но не по установленному формату, пояснения не будут считаться представленными. Это грозит штрафом 5 тыс. руб.

**Приказом ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@** утвержден перечень форм документов, используемых инспекциями при взаимодействии с налогоплательщиками. К требованию о представлении пояснений прилагается перечень операций, по которым установлены расхождения. По каждой записи, отраженной в приложении к требованию, справочно указывается код возможной ошибки.

**Письмом ФНС России от 13.02.2020 N ЕА-4-15/2363 "О внесении изменений в письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705" с 17 февраля 2020 года** уточняется порядок направления налогоплательщику НДС приложения к требованию о представлении пояснений.

**В Письме от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@ "О направлении информационного письма" ФНС России** предупредила, что в отношении каждой операции, отраженной в соответствующем разделе налоговой декларации по НДС, по которым установлены расхождения, могут быть указаны следующие коды возможных ошибок:

- **Код ошибки "1"** означает "разрыв" по НДС. В частности, этот код поставят, когда:

- 1). операция, по которой вы заявили вычет НДС, в декларации контрагента не отражена либо контрагент за аналогичный период представил декларацию с нулевыми показателями или вообще ее не представил;
- 2). в вашей записи по счету-фактуре, возможно, есть ошибки, поэтому не получается сопоставить ее с аналогичной записью у контрагента.

- **Код ошибки "2"** означает, что по операции не стыкуются данные в разд. 8 декларации по НДС (Приложении 1 к этому разделу) и в разд. 9 декларации по НДС (Приложении 1 к этому разделу). Например, такой код используют, когда продавец неправильно отразил в разд. 8

декларации авансовый счет-фактуру для вычета НДС после отгрузки. В этом случае система не сможет найти и сопоставить по нему запись в разд. 9 декларации, которую вы сделали при получении аванса и выставлении счета-фактуры покупателю.

- **Код ошибки "3"** означает, что у вас как у посредника данные об операции в разд. 10 декларации по НДС не стыкуются с данными по этой операции в разд. 11 декларации по НДС (то есть нестыковки в сведениях из журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур). Например, код "3" может быть, если вы как посредник покупаете от своего имени товар для заказчика и некоторые данные в записи по счету-фактуре, полученному от продавца, не стыкуются у вас с данными в записи по счету-фактуре, который вы перевыставили заказчику по этой операции.

- **Код ошибки "4"** означает, что, возможно, ошибка в какой-либо графе сведений из книг покупок, продаж (дополнительных листов к ним), журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, сведений по счетам-фактурам, выставленным лицами, указанными **в пункте 5 статьи 173 НК РФ** (разд. 8 - 12 декларации по НДС). В приложении к требованию о представлении пояснений вам пришлют таблицу с данными из раздела декларации, в котором, возможно, есть ошибка (**пункт 2.7 Письма ФНС России от 16.07.2013 N AC-4-2/12705, Приложения N N 2.1 - 2.7 к данному Письму**). В графе "Справочно: Код возможной ошибки" этой таблицы будет указан код ошибки "4" и в скобках номер графы, в которой, возможно, ошибка. Например, комбинация "4[3]" к разд. 8 декларации по НДС может означать, что вы допустили техническую ошибку в номере счета-фактуры продавца при его регистрации в книге покупок.

- **Код ошибки "5"** означает, что в разд. 8 - 12 декларации по НДС есть записи, где не указана дата счета-фактуры либо дата указана, но она превышает период, за который подана декларация. Например, код "5" может быть, если в разд. 8 декларации за III квартал текущего года попал счет-фактура от 15 октября текущего года.

- **Код ошибки "6"** означает, что в разд. 8 декларации по НДС или Приложении 1 к нему вы заявили вычет НДС за пределами трех лет. Напомним, что трехлетний срок нужно считать с момента, когда вы приняли к учету приобретенные товары (работы, услуги, имущественные права). Последним кварталом, когда можно сдать декларацию с заявленным вычетом, будет квартал, в котором истекают эти три года (**пункт 1.1 статьи 172 НК РФ, Письмо Минфина России от 12.05.2015 N 03-07-11/27161**). При этом по некоторым операциям сроки заявления вычетов другие.

- **Код ошибки "7"** означает, что в разд. 8 декларации по НДС или Приложении 1 к нему заявлен вычет по счету-фактуре, дата составления которого раньше, чем дата государственной регистрации контрагента, который его выставил.

- **Код ошибки "8"** означает, что в декларации по НДС в сведениях из книг покупок, продаж (дополнительных листов к ним), журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, возможно, неправильно указан код вида операции. Например, код "8" могут указать, если в разд. 8 декларации вы заявили вычет по счету-фактуре на отгрузку товаров (работ, услуг, имущественных прав), но вместо кода "01" указали код "02" - как для вычета НДС по счету-фактуре на уплаченный продавцу аванс.

- **Код ошибки "9"** означает ошибки при аннулировании записей в разд. 9 декларации по НДС или Приложении 1 к нему. Возможны такие варианты:

- 1) сумма НДС, которую указали с "минусом", больше той, что была указана в счете-фактуре, который аннулируете;
- 2) автоматизированная система инспекции не нашла запись по счету-фактуре, который вы аннулировали (то есть формально вы "минусуете" НДС, который не начисляли).

Также в указанном *Письме ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@* сообщен порядок действий налогоплательщика после получения в электронной форме требования о представлении пояснений. Так, в частности, необходимо:

- передать налоговому органу квитанцию о приеме требования;
- проверить правильность заполнения налоговой декларации;
- в течение **5 дней** с даты получения требования представить уточненную налоговую декларацию с корректными сведениями (если сумма НДС не занижена, то представить пояснения с указанием корректных данных).

Представить уточненную декларацию рекомендовано и в том случае, если ошибка не повлияла на сумму НДС, подлежащую уплате. Если ошибки не выявлены - уведомить об этом налоговый орган.

**В Письме от 23.03.2018 N 03-02-07/1/18400 Минфин России** разъясняет, что направленность и смысл процедуры истребования пояснений состоят в том, что она является одним из предусмотренных Налоговым кодексом РФ механизмов урегулирования потенциально возникающего или могущего возникнуть налогового спора, поводом для которого, в частности, является обнаружение налоговым органом при проведении камеральной налоговой проверки различного рода ошибок, противоречий и несоответствий.

Согласно *Письмам ФНС России от 21.02.2018 N СА-4-9/3514@, от 20.08.2018 N АС-4-15/1607* направление в адрес налогоплательщика требования о представлении пояснений по выявленным ошибкам в налоговой декларации, по противоречиям между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, **до составления акта налоговой проверки**, не свидетельствует об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога.

В случае представления налогоплательщиком **уточненной налоговой декларации** после направления в его адрес указанного требования о представлении пояснений, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени (*пункт 4 статьи 81 НК РФ*), указанный **налогоплательщик не привлекается к ответственности** за соответствующее правонарушение.

**В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.04.2011 по делу N А78-6006/2010** суд установил, что при выявлении ошибки в ходе камеральной проверки налоговый орган не истребовал дополнительные документы и не предложил налогоплательщику внести исправления в декларацию. Ссылаясь на *Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 267-О*, суд признал неистребование инспекцией дополнительной информации при проверке **одним из оснований для признания решения недействительным.**

Формат пояснений к налоговой декларации по НДС утвержден *Приказом ФНС России от 16.12.2016 N ММВ-7-15/682@.*

**В Постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.10.2023 N Ф01-6474/2023 по делу N А28-10382/2022** суд выяснил, что в ответ на требование налогового органа налогоплательщик представил пояснения к декларации по НДС. Налоговый орган установил, что представленные пояснения не соответствуют формату, установленному *Приказом ФНС России от 16.12.2016 N ММВ-7-15/682@.* Посчитав, что налогоплательщик не исполнил свою обязанность по своевременному представлению документов, сведений, налоговый орган привлек его к ответственности на основании *пункта 1 статьи 129.1 НК РФ.* Суд установил, что документы (информация) были представлены налогоплательщиком в установленный срок, приняты налоговым органом и использованы в рамках камеральной проверки. Суд пришел к выводу об отсутствии в действиях налогоплательщика состава правонарушения и оснований для

привлечения к ответственности в виде штрафа, признал недействительным решение налогового органа.

## ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ У КОНТРАГЕНТОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ИНЫХ ЛИЦ ПРИ ВСТРЕЧНЫХ ПРОВЕРКАХ

Необходимость истребования документов у контрагентов организации, в отношении которой проводится камеральная или выездная налоговая проверка (необходимость встречной проверки), может возникнуть, например, в случаях:

- если имеется информация об уклонении проверяемой организации от налогообложения путем применения специальных налоговых схем, равно как и в случае, если ранее двумя контрагентами применялись схемы уклонения от налогообложения;
- если подлинность представленных налогоплательщиком документов для проверки вызывает сомнение или данные в них недостоверны;
- если налоговый орган подозревает фиктивность сделки или подобные фиктивные сделки имели место ранее;
- если есть подозрения, что проверяемая организация не оприходует товарно-материальные ценности, выручка и денежные средства не отражаются на счетах организаций;
- в иных случаях.

Налогоплательщикам в данном случае в целом следует обратить внимание на следующие основные моменты:

- встречная проверка проводится путем истребования документов у одного налогоплательщика о деятельности другого налогоплательщика;
- встречная проверка осуществляется только в рамках выездной или камеральной налоговой проверки;
- предметом встречной проверки являются информация, документы о финансово-хозяйственных взаимоотношениях контрагента с проверяемым налогоплательщиком.

В соответствии с **пунктом 3 статьи 93.1 НК РФ** налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

В течение **пяти рабочих дней** со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации) (**пункты 3, 4 статьи 93.1 НК РФ**).

Форма требования о представлении документов (информации) (**по КНД 1165013**) содержится в **Приложении N 17 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@**.

Согласно утвержденной форме требования в случае истребования документов (информации) в соответствии **со статьей 93.1 НК РФ** приложением к требованию является копия поручения налогового органа об истребовании документов (информации), а само требование подписывается должностным лицом налогового органа, направившего требование.

В ситуации, когда налогоплательщик, в отношении которого проводится встречная проверка, и проверяемый налогоплательщик состоят на учете в одной налоговой инспекции, соответствующая инспекция самостоятельно направляет требование о представлении документов (информации) контрагенту проверяемого налогоплательщика (иному лицу, располагающему документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика). Поручение об истребовании документов (информации) не оформляется.

*Приказом ФНС России от 16.07.2020 N ЕД-7-2/448@* утвержден Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Согласно *пункту 1 статьи 93.1 НК РФ* при камеральной проверке контрагента потребуется представлять документы или информацию о его деятельности.

*Например, инспекция проводит проверку уточненной декларации по налогу на прибыль, которую подал контрагент. В декларации сумма налога к уплате уменьшена по сравнению с рассчитанной ранее в первичной декларации. По документам контрагента разница возникла за счет расходов на приобретение товаров, которые не были учтены своевременно. В качестве продавца товаров указаны вы, поэтому инспекция может направить вам требование о представлении документов по сделке.*

При камеральной проверке лица, которое не является вашим контрагентом, вы также должны по требованию налогового органа представлять документы или информацию о деятельности этого лица, если располагаете ими (*пункт 1 статьи 93.1 НК РФ*).

*Например, налоговый орган может прислать требование о представлении информации о деятельности вашего бывшего контрагента.*

Инспекция также вправе запросить у лица, которое ведет реестр владельцев ценных бумаг, документы (информацию), связанные с его ведением (*пункт 1 статьи 93.1 НК РФ*).

*В Письме Минфина России от 23.11.2009 N 03-02-07/1-519, Постановлениях Арбитражного суда Поволжского округа от 16.01.2019 N Ф06-41326/2018, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.06.2017 N Ф04-1440/2017* отмечено, что в *статье 93.1 НК РФ* нет ограничений по периоду, за который могут быть запрошены документы. Инспекция сама решает, имеет документ отношение к проверке или нет, и не обязана обосновывать это в требовании.

### **3. Истребование налоговым органом документов и пояснений вне рамок налоговых проверок, порядок их представления.**

#### **Как «работает» пункт 2 статьи 93.1 НК РФ.**

#### **Истребование документов при проведении ИФНС предпроверочного анализа.**

#### **ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ И ПОЯСНЕНИЙ ВНЕ РАМОК НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

На основании *пункта 2 статьи 93.1 НК РФ* при необходимости налоговые органы могут истребовать документы (информацию) по конкретной сделке у ее участников (любых иных лиц) **вне рамок налоговой проверки**. Кроме того, налоговые органы могут запросить документы (информацию), связанные с ведением реестра владельцев ценных бумаг, у лица, его осуществляющего, по запросу уполномоченного органа иностранного государства, если это предусмотрено международными договорами РФ.

Согласно *пункту 2.1 статьи 93.1 НК РФ* если в течение **10 дней** с даты принятия в отношении организации или ИП решения о взыскании недоимки на сумму **более 1 млн руб.** оно не будет исполнено, у налогового органа, принявшего решение о взыскании, появляется возможность истребовать у них документы (информацию) об имуществе, имущественных правах и

обязательствах. Если налогоплательщик не представит в срок такие документы (информацию), они могут быть истребованы у иных лиц, которые ими располагают.

В требовании о представлении документов (информации), выставленном на основании **пункта 2 статьи 93.1 НК РФ**, должны быть указаны сведения, которые идентифицируют сделку. Значит, если документы (информация) не относятся к конкретной сделке, истребовать их нельзя.

Вместе с тем в **пункте 3.2 Определения КС РФ от 07.04.2022 N 821-О (приведено в пункте 2 Обзора правовых позиций, направленного Письмом ФНС России от 24.10.2022 N 7-8-04/0005@), Определении Верховного Суда РФ от 26.10.2017 N 302-КГ17-15714, Письме УФНС России по г. Москве от 01.04.2020 N 15-19/063226@** разъяснено следующее. **Статьей 93.1 НК РФ** не предусмотрена обязанность налогового органа приводить в требовании реквизиты (индивидуальные признаки) документов (информации). Таким образом, истребовать документы (информацию) можно и по нескольким сделкам, а лица, у которых они истребуются, обязаны их представить.

Истребование документов (информации) в соответствии с **пунктами 2, 2.1 статьи 93.1 НК РФ** имеет ряд особенностей.

**1.** Налоговики могут истребовать документы (информацию) о конкретной сделке (**пункт 2 статьи 93.1 НК РФ**). Так, они **не вправе** затребовать документы **в целом о деятельности** налогоплательщика.

Право истребовать документы (информацию), связанное с неуплатой недоимки свыше **1 млн руб.**, ограничивается документами (информацией) об имуществе, имущественных правах и обязательствах, указанными в Перечне, который утвержден **Приказом ФНС России от 10.02.2020 N ЕД-7-8/85@ (пункт 2.1 статьи 93.1 НК РФ)**.

**2.** Документы (информацию) о сделке можно истребовать как у контрагента, так и у любого другого лица, которое обладает информацией о ней (**пункт 2 статьи 93.1 НК РФ**).

Документы (информация), указанные в **пункте 2.1 статьи 93.1 НК РФ**, запрашиваются сначала у налогоплательщика, а если он не представляет их в установленный срок - у иных лиц, обладающих ими.

**3.** Истребование документов (информации) по конкретной сделке возможно, если возникла обоснованная необходимость (**пункт 2 статьи 93.1 НК РФ**).

В законодательстве не разъясняется, в каких случаях возникает такая обоснованная необходимость. Однако в **пункте 3 статьи 93.1 НК РФ** установлено, что в поручении обязательно указывается мероприятие налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость истребования.

**4.** В поручении о предоставлении документов (информации) по сделке обязательно указываются сведения, позволяющие их идентифицировать. Это может быть, к примеру, информация о сторонах сделки, ее предмете и (или) условиях совершения (**Письмо ФНС России от 30.09.2014 N ЕД-4-2/19869**).

В поручении же, основанном на **пункте 2.1 статьи 93.1 НК РФ**, обязательно указывается, что необходимость в документах (информации) связана с имеющейся недоимкой, пенями, штрафами (**пункт 3 статьи 93.1 НК РФ**).

**Из Письма ФНС России от 03.08.2022 N СД-4-22/10067@** следует, что если налогоплательщик не состоит на учете в налоговом органе, запрашивающем документы (информацию) в порядке **статьи 93.1 НК РФ**, то инспекция не может затребовать их у этого налогоплательщика напрямую. Она может это сделать только через налоговый орган по месту его учета.

Как указывает **ФНС России в Письме от 03.10.2017 N ЕД-4-15/19869@**, оформляя поручение об истребовании этих документов (информации), налоговые органы должны руководствоваться **Письмом ФНС России от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@** (в ред. **Письма ФНС России от 06.09.2017 N ЕД-4-2/17747**).

**В Письме от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@ Федеральная налоговая служба** сообщает о необходимости при решении вопроса об истребовании документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок исходить из принципов целесообразности, разумности и обоснованности. Не допускать произвольного истребования документов (информации) вне рамок проведения налоговых проверок, не обусловленных целями и задачами проводимого налоговыми органами налогового контроля.

**ФНС России** обращает внимание, что судами принимается во внимание:

- реальная необходимость истребования налоговым органом конкретных документов (информации) исходя из существа конкретной ситуации (разумность и обоснованность требований);

- реальная возможность налогового органа (проверяющих должностных лиц) изучить (проанализировать) большой объем истребуемых документов, а также были ли изучены все документы (информация), которые были представлены на основании конкретного требования, в том числе при частичном его исполнении;

- реальная возможность контрагента проверяемого налогоплательщика изготовить и представить копии истребуемых документов в большом объеме. Одновременно изучается вопрос, принимались ли меры по добровольному исполнению требования налогового органа, и в каком объеме;

- обращался ли налогоплательщик с ходатайством о продлении срока представления истребуемых документов, было ли принято и какое именно было принято решение налогового органа по этому вопросу. При этом не принимаются во внимание формальные основания для отсутствия удовлетворения ходатайства - несоблюдение формы уведомления (**пункт 5 статьи 93 НК РФ**), недостаточная, по мнению налогового органа, аргументация ходатайства, и т.п.

**Вне рамок проверки инспекция не может запросить** в одном требовании документы:

- 1) сразу по всем сделкам с одним контрагентом за несколько периодов (**Постановление АС Центрального округа от 24.04.2017 N Ф10-980/2017**);

- 2) сразу по всем вашим контрагентам (**Постановления АС Волго-Вятского округа от 19.09.2018 N Ф01-4125/2018, АС Западно-Сибирского округа от 03.02.2017 N Ф04-7101/2017**).

**В Письме от 02.12.2021 N ЕА-4-15/16838 ФНС России** проанализировала случаи, когда инспекции направляют налогоплательщикам уведомления о вызове в ИФНС, и выявила ряд нарушений.

Так, выяснилось, что зачастую на практике уведомления о вызове:

- направляются с целью истребования у налогоплательщиков документов;
- содержат требование представить уточненные декларации (расчеты) в связи с выявленными налогоплательщиками ошибками в ранее представленной отчетности;
- не содержат подробного описания оснований вызова;
- являются вызовом на заседание комиссии по легализации налоговой базы.

Направление таких уведомлений неправомерно. Например, комиссии по легализации налоговой базы отменены, соответственно, вызывать налогоплательщиков на них не могут. А требование о представлении документов, а также пояснений в связи с выявленными ошибками в отчетности оформляются иными документами.

Также налоговая служба напомнила, что в уведомлении о вызове налогоплательщика в инспекцию обязательно должно быть подробное описание оснований вызова.

**Письмом ФНС России от 23.12.2021 N СД-4-2/18103@ "Об усилении контроля за истребованием документов (информации)"** сообщается о выявлении фактов нарушения порядка направления требований о представлении документов (информации) при проведении налоговых проверок (в частности, не указываются сведения, позволяющие идентифицировать истребуемые документы, содержатся требования о представлении документов (информации), которые не относятся к предмету налоговой проверки и пр.).

С целью исключения случаев нарушения установленных требований поручено усилить контроль за составлением и направлением требований о представлении (поручений об истребовании) документов (информации).

**Письмом от 26.06.2023 N СД-4-2/8096@ ФНС России** направила для использования в работе территориальными налоговыми органами **Рекомендации по истребованию документов (информации)**.

Рекомендации содержат:

1. принципы истребования, в частности: риск-ориентированный подход, однократность и приоритет получения информации из доступных государственных ресурсов;

2. порядок составления требования (поручения). В данном разделе приводятся в том числе общие требования к содержанию требования (поручения) о представлении документов, информации (**пункты 2.3, 2.4 Рекомендаций**), а также случаи, когда поручение не составляется (**пункт 2.6 Рекомендаций**);

3. порядок действий налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов;

4. особенности истребования документов (информации) у отдельных категорий налогоплательщиков. Например, рассматриваются ситуации, когда документы (информация) запрашиваются у иностранной организации, оказывающей услуги в электронной форме, или когда налогоплательщик передал документы (информацию) аудиторской организации, правоохранным органам.

## ИСТРЕБОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ИФНС ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО АНАЛИЗА

Законодательно закрепленного определения предпроверочного анализа нет. По сути, предпроверочный анализ - это комплекс мероприятий налогового органа по сбору, изучению и анализу информации о налогоплательщике для того, чтобы установить его налоговые риски и сделать выводы о возможных правонарушениях.

Исходя из результатов анализа определяют сроки и объемы проведения мероприятий налогового контроля, общую стратегию предстоящей выездной проверки.

Порядок и сроки проведения предпроверочного анализа регламентированы внутренними документами налогового органа, их не опубликуют для общего пользования.

Результаты предпроверочного анализа также недоступны. Их не сообщают налогоплательщику, однако по итогам такого анализа налогоплательщика могут включить в план и назначить выездную проверку.

Налоговый орган проводит предпроверочный анализ на основании всех имеющихся у него данных. Это может быть как информация и документы, полученные в рамках прошедших налоговых проверок, а также представленная налогоплательщиком отчетность, так и сведения, полученные от других уполномоченных органов, и информация о налогоплательщике из открытых источников (**пункт 3 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@**).

**В Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 15.12.2021 N Ф10-5716/2021 по делу N А08-10169/2020** суд сделал вывод, что у налоговых органов нет права истребовать у налогоплательщиков и их контрагентов документы и информацию в рамках предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности при отсутствии оснований, установленных **пунктами 1 и 2 статьи 93.1 НК РФ**.

Согласно **Постановлению Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2021 N 09АП-76715/2021** смысл **пункта 2 статьи 93.1 НК РФ** заключается в предоставлении налоговым органам правомочий не только в процессе контрольных мероприятий, но и за их рамками (по сути, за рамками контрагентов налогоплательщика), истребовать документы по "цепочке сделок", а не у налогоплательщика, который состоит у них на учете.

Иное понимание вышеназванной нормы приводит к незаконному обходу со стороны налоговых органов запрета на истребование документов в рамках камеральной налоговой проверки (**пункт 7 статьи 88 НК РФ**), на истребование документов в процессе приостановления выездной налоговой проверки (**пункт 9 статьи 89 НК РФ**), на истребование документов по окончании выездной налоговой проверки (**статья 93 НК РФ**).

Иное понимание **пункта 2 статьи 93.1 НК РФ** приводит к возможности постоянного и принудительного мониторинга деятельности налогоплательщика, которая расходуется с целью законодателя. **В пункте 2 статьи 93.1 НК РФ** указывается на документы и информацию о конкретной сделке. Между тем, налоговый орган затребовал у общества, в том числе, акты о зачете взаимных требований, акты сверки расчетов, доверенности, карточки бухгалтерских счетов, оборотно-сальдовые ведомости. Указанные документы не являются документами по конкретной сделке.

#### **4. Практические рекомендации по составлению ответов на требования ИФНС. Разбираем ошибки налоговиков и налогоплательщиков.**

**Налоговый кодекс РФ** не устанавливает, что может послужить основанием для отмены требования о представлении документов (информации). Однако на практике суды в некоторых случаях признают требование о представлении документов (информации) неправомерным полностью или частично по следующим основаниям.

В требовании не указано, к какому периоду относятся запрашиваемые документы	<b>Постановление ФАС Поволжского округа от 17.07.2013 по делу N А55-32435/2012,</b> <b>Постановление ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 по делу N А55-11935/2010</b> (Определением ВАС РФ от 30.12.2011 N ВАС-10805/11 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), <b>Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.01.2009 N Ф04-82/2009(19291-А46-15) по делу N А46-11871/2008</b> (Определением ВАС РФ от 18.05.2009 N ВАС-5887/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)
В требовании перечислены (запрошены) документы, не указанные в поручении об истребовании документов (информации)	<b>Постановление ФАС Уральского округа от 27.01.2012 N Ф09-8983/11 по делу N А47-3079/2011,</b> <b>Постановление ФАС Московского округа от 26.03.2009 N КА-А40/2089-09 по делу N А40-51270/08-116-120</b>

Вместе с тем заметим, что при неисполнении требования о представлении документов (информации) в названных ситуациях вам придется отстаивать свою правоту. Независимо от того, как складывается судебная практика, налоговый орган, скорее всего, посчитает факт неисполнения требования правонарушением и привлечет вас к ответственности (**пункт 6 статьи 93.1 НК РФ**).

Следует также отметить, что каждое лицо, по мнению которого его права нарушены актом налогового органа ненормативного характера, действием или бездействием должностного лица налогового органа, вправе в установленном порядке обжаловать такие акты, действие (бездействие) в порядке, установленном *главой 19 НК РФ (Письмо Минфина России от 10.04.2017 N 03-02-07/1/21041)*.

Некоторые требования налоговиков о представлении пояснений и (или) документов можно не исполнять, не опасаясь неблагоприятных последствий:

### ЕСЛИ ТРЕБОВАНИЕ ОТ ИФНС ПОСТУПИЛО ЭЛЕКТРОННЫМ ПИСЬМОМ

Налоговики могут передать требование о представлении документов или требование о представлении пояснений в электронной форме по ТКС (*пункт 4 статьи 31, пункт 1 статьи 93 НК РФ*). Для отправки этих требований установлены особые правила, предусматривающие формирование плательщиком ответных документов, в частности, квитанции о приеме.

**Федеральная налоговая служба** отмечала, что эти правила могут соблюдаться только в том случае, когда инспекция использует соответствующий тип электронного документооборота - "Документ". А рассылка электронных писем по ТКС с использованием типа документооборота "ПисьмоНО" носит исключительно информационный характер. Требования так отправляться не должны. Иначе по вине инспекции налогоплательщик лишается возможности сформировать ответный документ, а это может повлечь ошибочное наложение санкций (*Письма ФНС России от 31.08.2015 N ПА-4-6/15346@, от 13.02.2015 N ПА-4-6/2212@*). Например, в виде приостановления операций по счетам и штрафов за непредставление документов (пояснений) (*пункт 3 статьи 76, статьи 126, 129.1 НК РФ*).

**ФНС России** в *Письме от 20.05.2021 N ЕА-4-26/6895@ "О недопустимости направления истребований в рамках 03 типа документооборота ("ПисьмоНО")"* обращает внимание на необходимость направлять в рамках *статей 31, 88 и 93 НК РФ* документы исключительно посредством 10 типа документооборота "Документооборот, используемый налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах", утвержденного *Приказом ФНС России от 09.11.2010 N ММВ-7-6/535@*, используя механизмы, разработанные в АИС "Налог-3".

Так, требование о представлении документов, направленное с нарушением установленного формата, не считается полученным организацией. Если вы все-таки отреагируете на такое требование и представите документы позже указанного в нем срока, инспекторы могут вас оштрафовать, но это будет незаконно (*Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 26.09.2014 N А45-7230/2013*). Ведь у них не будет квитанции о приеме, подписанной электронной подписью, которую вы должны направить при получении требования по установленному формату. А электронное письмо, к которому было прикреплено требование, например, в виде файла Word, Excel, вы могли вообще не читать.

#### **Совет**

*При получении требования электронным письмом не стоит представлять документы или задавать налоговикам какие-либо уточняющие вопросы по нему. Это косвенно подтвердит получение вами требования, и, если вас впоследствии привлекут к ответственности, будет сложнее доказать незаконность штрафа.*

Отметим, что, даже если требование о представлении документов передано по ТКС по установленному формату, но по каким-то причинам не открыто (не прочитано) компанией, оно не считается полученным. В таком случае инспекция, не получив квитанцию о приеме, подписанную ЭП налогоплательщика, обязана направить требование в бумажном виде по почте (*Письма ФНС*

*России от 16.02.2016 N ЕД-4-2/2436@, от 17.02.2014 N ЕД-4-2/2553).* Иначе у нее не будет оснований штрафовать компанию.

Например, в одном из дел организация открыла и прочитала требование по "встречке" почти через 2 месяца после его отправки, когда получила из ИФНС акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о допущенном правонарушении. После этого компания сформировала квитанцию о приеме требования и на следующий же день представила запрашиваемую информацию. Суд решил, что обязанность представить сведения возникла у организации со дня формирования квитанции о приеме. Ведь именно эта дата служит точкой отсчета пятидневного срока на исполнение требования (*пункт 5 статьи 93.1 НК РФ*).

Штраф *по пункту 2 статьи 126 НК РФ* судьи отменили, указав, что эта норма не предусматривает ответственности за несвоевременное открытие и прочтение электронных сообщений и требований из ИФНС (*Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.03.2016 N Ф08-1325/2016*).

Итак, в подобных случаях можно рассчитывать на поддержку судей. Несмотря на то, что налоговики предписывают компаниям не реже одного раза в сутки проверять поступление по ТКС требований о представлении документов. Риск в другом: компания может не отправить в установленный шестидневный срок квитанцию о приеме такого требования, требования о представлении пояснений или уведомления о вызове в ИФНС. В течение **10 рабочих дней** со дня окончания шестидневного срока на отправку квитанции по этим трем документам налоговики вправе заблокировать счета компании (*пункт 3 статьи 76, пункт 5.1 статьи 23, пункт 6 статьи 6.1 НК РФ*). Отметим, что блокировка счета за пределами этих **16 дней** (6 дн. + 10 дн.) незаконна.

Получив из ИФНС требование о представлении пояснений или документов, нужно оценить последствия его неисполнения. В некоторых ситуациях компании проще подготовить пояснения или дать документы, чем потом оспаривать доначисления и штрафы по результатам камеральной проверки. 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@*.

#### ЕСЛИ ТРЕБОВАНИЕ ИФНС ВЫСТАВЛЕНО ПОСЛЕ ОКОНЧАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

Как известно, **камеральная проверка** проводится в течение **трех месяцев** со дня представления декларации (*пункт 2 статьи 88 НК РФ*).

Камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по **налогу на добавленную стоимость**, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа, проводится **в течение двух месяцев** со дня представления такой налоговой декларации.

В случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки. Срок камеральной налоговой проверки может быть продлен **до трех месяцев** со дня представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

И в этот срок налоговики должны уложиться с проведением всех мероприятий налогового контроля по проверке. В частности, запросить у компании пояснения и (или) документы, если, по

их мнению, в декларации есть какие-либо ошибки или противоречия (*пункты 3, 6 - 8 статьи 88, пункт 1 статьи 93 НК РФ*).

Если **требования о представлении пояснений или документов** направлены **после истечения трехмесячного срока**, то они являются **незаконными**. На полученные по ним материалы налоговики не вправе ссылаться в налоговом споре (*Письмо ФНС России от 22.08.2014 N СА-4-7/16692* (разъяснения *по пункту 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57*); *Постановление 13 ААС от 21.03.2017 N 13АП-1145/2017*). Исполнять незаконные требования налоговиков компания не обязана (*подпункт 11 пункта 1 статьи 21 НК РФ*).

Нередки случаи, когда налогоплательщик получает требование о представлении пояснений, в котором дата составления указана в рамках трехмесячного срока, а направлен документ значительно позже. Например, в одном споре, дошедшем до суда, требование было датировано 25 июля, а отправлено предпринимателю, согласно реестру почтовых отправлений, только 16 августа, когда срок камеральной проверки уже истек. Доказать, что документ был вручен своевременно, налоговики не смогли. ИП отказался исполнять неправомерное требование, и суд его поддержал (*Постановление 3 ААС от 28.04.2017 N А33-26722/2016*).

Кстати, квитанцию о приеме требования, направленного по ТКС, все равно необходимо передать налоговикам в течение **6 рабочих дней** со дня его отправки. Иначе компании могут заблокировать счет (*пункт 5.1 статьи 23, подпункт 2 пункта 3 статьи 76 НК РФ*). Конечно, правомерность блокировки счета в случае, когда само требование направлено несвоевременно, сомнительна. Но лучше до этого не доводить. Отметим, что за неотправку квитанции не могут оштрафовать как за непредставление документов *по пункту 1 статьи 126 НК РФ* (*Решение ФНС России от 17.03.2016 N СА-3-9/4445@*).

Итак, если требование направлено вам по окончании проверки, представьте в инспекцию отказ примерно такого содержания:

*Мотивированный отказ в представлении пояснений  
в связи с истечением срока камеральной налоговой проверки*

*На ваше Требование о представлении пояснений от 17.11.2023 N 06-25/12547@ ООО "Альфа" сообщает следующее.*

*В соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ камеральная проверка проводится сотрудниками налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налоговой декларации. Продление этого срока законодательством о налогах и сборах не предусмотрено, поэтому все действия инспекции, связанные с проверкой, включая истребование пояснений и (или) документов, должны быть предприняты в рамках 3 месяцев со дня представления декларации. Требования, выставленные по истечении срока камеральной проверки, являются незаконными и не подлежат исполнению. Такая позиция подтверждается как Письмами Минфина России от 18.02.2009 N 03-02-07/1-75 и ФНС России от 22.08.2014 N СА-4-7/16692, так и судебной практикой (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57).*

*Налоговая декларация по НДС за 2-й квартал 2023 г. представлена ООО "Альфа" по телекоммуникационным каналам связи 25.07.2023, что подтверждается квитанцией о приеме отчета, полученной от ИФНС 26.07.2023. Таким образом, срок камеральной проверки истек 25.10.2023.*

*Поскольку Требование о представлении пояснений от 17.11.2023 N 06-25/12547@ составлено и направлено за рамками этого срока, ООО "Альфа", руководствуясь подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, оставляет его без исполнения.*

## ЕСЛИ ИФНС ТРЕБУЕТ ПРЕДСТАВИТЬ ДОКУМЕНТЫ ПО ДЕКЛАРАЦИИ, В КОТОРОЙ ОТСУТСТВУЮТ ОШИБКИ И (ИЛИ) ПРОТИВОРЕЧИЯ

По общему правилу, если в декларации выявлены ошибки или противоречия, налоговики могут потребовать представить пояснения либо сдать уточненную налоговую декларацию, но не имеют права запрашивать документы (*пункты 3, 7 статьи 88 НК РФ*). Исключения допускаются только в случаях, предусмотренных *НК РФ*, в том числе в отношении декларации по НДС, если (*пункты 7 - 8.1 статьи 88, пункт 10 статьи 165 НК РФ*):

- или в декларации заявлен налог к возмещению. В этом случае налоговики вправе потребовать документы, подтверждающие вычеты по налогу на добавленную стоимость (*пункт 25 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57*);

- или данные вашей декларации противоречат сведениям в декларациях или журнале учета счетов-фактур ваших контрагентов, и эти противоречия свидетельствуют о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы НДС к возмещению. Тогда инспекция вправе запрашивать счета-фактуры и первичные документы по спорным операциям;

- или не представлены документы, подтверждающие право на применение нулевой ставки по НДС. Эти документы должны быть представлены вместе с декларацией.

Если налоговики требуют документы незаконно, можно направить им мотивированный отказ.

*На ваше Требование о представлении документов от 17.11.2023 N 06-28/17530@, направленное в связи с представлением уточненной декларации по НДС за 3-й квартал 2023 г., ООО "Альфа" сообщает следующее.*

*Положениями ст. 88 НК РФ установлен закрытый перечень случаев, когда в ходе камеральной проверки налоговой декларации инспекция может истребовать у налогоплательщика документы. На основании п. 8.3 ст. 88 НК РФ налоговый орган вправе истребовать первичные документы и учетные регистры, подтверждающие обоснованность изменения сведений в уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога к уплате в бюджет, поданной по истечении 2 лет со дня окончания срока, установленного для представления первичной декларации.*

*ООО "Альфа" 25.10.2023 представлена налоговая декларация по НДС за 3-й квартал 2023 г. В связи с тем, что 08.11.2023 от ООО "Бетта" получен счет-фактура от 29.09.2023 N 578, организацией подана уточненная налоговая декларация по НДС, в которой увеличен размер вычетов и, соответственно, уменьшена сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет. Однако в подобной ситуации не предусмотрено право налогового органа истребовать счета-фактуры и первичные документы, подтверждающие вычеты по НДС. Поэтому, руководствуясь подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ, ООО "Альфа" оставляет Требование о представлении документов от 17.11.2023 N 06-28/17530 без исполнения.*

## ЕСЛИ ИФНС ТРЕБУЕТ ПРЕДСТАВИТЬ ДОКУМЕНТЫ, КОПИИ КОТОРЫХ ПРЕДСТАВЛЯЛИСЬ В НАЛОГОВЫЙ ОРГАН РАНЕЕ

Налоговики не могут повторно требовать документы, которые были представлены им ранее в ходе других камеральных или выездных проверок (*пункт 5 статьи 93 НК РФ*). *Федеральным законом от 03.08.2018 N 302-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации"* предусмотрены изменения в *пункт 5 статьи 93 НК РФ*, в соответствии с которыми, если проверяющие затребовали документы или информацию повторно, налогоплательщик должен уведомить инспекцию в течение **10 рабочих дней** со дня получения требования, что указанные документы были представлены в налоговую инспекцию ранее. При этом в уведомлении следует указать реквизиты документа, которым (приложением к которому) они были представлены, и наименование налогового органа, в который он был подан.

Исключений из этого правила всего два (*пункт 5 статьи 93 НК РФ*):

1) если документы были представлены в виде подлинников, которые компании затем вернули. На выездной проверке инспекторы вправе ознакомиться с подлинниками документов на территории организации или истребовать их, если проверка проводится в помещении ИФНС. Затем документы возвращаются налогоплательщику, в частности в случае приостановления проверки. Если впоследствии проверяющие потребовали представить копии тех же документов, то это абсолютно законно (*Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.02.2016 N А21-8407/2014*);

2) если документы были утрачены налоговиками вследствие непреодолимой силы (пожар, затопление, наводнение и т.д.).

Если, к примеру, были представлены документы по требованию, выставленному в рамках камеральной проверки налоговой декларации по НДС на возмещение суммы налога из бюджета, а затем была сдана уточненная декларация, в которой был учтен вычет по запоздавшему счету-фактуре, то на новое требование налоговиков можно представить только документы по этой сделке. Но нужно подготовить и пояснения, в которых надо указать, что все остальные документы были представлены ранее по первоначальному требованию.

**Уведомление о невозможности представления документов или информации** необходимо подать в следующих случаях (*пункты 3, 5 статьи 93, пункт 5 статьи 93.1 НК РФ*):

1. когда не успеваете представить их в срок по объективным причинам, но готовы сделать это позже (например, не хватает времени, чтобы снять копии с большого объема документов, главный бухгалтер в отпуске или болеет);

2. когда не можете их представить ни в срок по требованию, ни позднее (например, оригиналы документов утрачены или изъяты правоохранительным органом);

3. когда ранее уже представляли их в налоговый орган, поэтому повторно можете эти же документы не представлять.

Во всех этих случаях заполните и своевременно подайте уведомление *по форме КНД 1125045, которая утверждена Приказом ФНС России от 24.04.2019 N ММВ-7-2/204@*.

Форма по КНД 1125045

**ИФНС России N 27 по г. Москве, 7727**

*(наименование налогового органа, направившего  
требование о представлении документов  
(информации), код налогового органа)*

**Уведомление № 1  
о невозможности представления в установленные  
сроки документов (информации)**

**04.07.2023**

*(дата)*

**Общество с ограниченной ответственностью "Альфа" ИНН 7727098760, КПП 772701001**

*(полное наименование организации (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков),  
(Ф.И.О.<sup>1</sup> физического лица) – налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов,  
налогового агента), ИНН<sup>2</sup>, КПП<sup>3</sup>)*

уведомляет, что не имеет возможности представить в установленный требованием  
о представлении документов (информации) от **03.07.2023** № **125/12-Т** срок следующие  
*(дата)*

запрашиваемые документы (информацию):

5

1) документы:

**1.1. Договоры с покупателями за период с 01.01.2020 по 31.12.2022** ;  
*(номера пунктов, наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов,  
указанных в требовании о представлении документов (информации))<sup>4</sup>*

**1.2. Товарные накладные за период с 01.01.2020 по 31.12.2022** ;

2) информацию:

*(номера пунктов, сведения, позволяющие идентифицировать сделку, указанные в требовании о  
представлении документов (информации))<sup>4</sup>*

по причине **большого объема запрошенных документов. Необходимо скопировать**  
*(указываются конкретные причины необходимости продления*

**около 8 000 страниц, притом что пропускная способность ксерокса ограничена и  
сотрудники могут копировать не более 500 страниц в день.**

*срока исполнения требования о представлении документов (информации)*

В этой связи указанные документы (информация) могут быть представлены в срок  
не позднее **28.07.2023** .

*(дата)*

**Срок представления документов (информации)** зависит от того, кого проверяет инспекция (самого налогоплательщика, его контрагента, или иное лицо), и от способа, которым требование было передано.

Документы (информация), пояснения	Срок представления
<p>Документы (информация), которые инспекция запросила в рамках налоговой проверки, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- у налогоплательщика;</li> <li>- у консолидированной группы налогоплательщиков;</li> <li>- у иностранной организации, которая оказывает электронные услуги покупателям в РФ через интернет;</li> <li>- у депозитария, который выплатил иностранцам доходы по определенным российским ценным бумагам;</li> <li>- при проверке декларации по НДС, в которой заявлена нулевая ставка <b>по услугам tax-free</b>;</li> <li>- при проверке декларации по НДС, в которой заявлена нулевая ставка во всех остальных случаях</li> </ul>	<p>со дня получения требования о представлении документов (информации) (<i>п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93 НК РФ</i>)</p> <p><b>10 рабочих дней</b>  <b>20 рабочих дней</b>  <b>30 рабочих дней</b></p> <p><b>три месяца</b> (<i>п. 3 ст. 310.2 НК РФ</i>)</p> <p><b>20 календарных дней</b> (<i>п. 3.10 ст. 165 НК РФ</i>);  <b>30 календарных дней</b> (<i>п. п. 1.2, 1.3, 3.9, 5, 5.1, 6.1, 6.2, 15 ст. 165 НК РФ</i>)</p>
<p>Документы (информация) о деятельности проверяемого лица в рамках встречной проверки, в том числе связанные с <b>реестром владельцев ценных бумаг</b> и запрошенные у ведущего реестр лица (<i>п. 1 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>	<p><b>5 рабочих дней</b> со дня получения требования о представлении документов (информации) (<i>п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>
<p>Документы (информация) <b>о конкретной сделке</b> либо связанные с ведением реестра владельцев ценных бумаг, истребованные у лица, его осуществляющего, по запросу уполномоченного органа иностранного государства, если это предусмотрено международными договорами РФ (<i>п. 2 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>	<p><b>10 рабочих дней</b> со дня получения требования о представлении документов (информации) (<i>п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>
<p>Документы (информация) <b>об имуществе или имущественных правах третьего лица</b>, не исполнившего решение о взыскании недоимки свыше 1 млн руб. в течение 10 дней с даты его принятия и не представившего документы (информацию) о своем имуществе, имущественных правах и обязательствах в течение 10 дней со дня получения требования (<i>п. 2.1 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>	<p><b>10 рабочих дней</b> со дня получения требования о представлении документов (информации) (<i>п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93.1 НК РФ</i>)</p>
<p>Пояснения или уточненная декларация при возникновении оснований, предусмотренных <i>ст. 88 НК РФ</i></p>	<p><b>5 рабочих дней</b> со дня получения требования о представлении пояснений</p>

Срок исчисляется в рабочих днях и начинает течь на следующий день после дня, когда вы получили требование (*пункты 2, 6 статьи 6.1 НК РФ*).

*Например, день получения требования о представлении документов, касающихся деятельности проверяемого лица, - 5 сентября 2023 г. Срок его исполнения истекает в 24 ч 12 сентября 2023 г.*

Если документы или информация, истребованные налоговым органом, не могут быть переданы в течение установленного срока, вы можете подать уведомление в налоговый орган в порядке, установленном *пунктом 3 статьи 93 НК РФ*, не позднее следующего дня после получения требования вне зависимости от вида проверки.

На основании такого уведомления в течение двух дней со дня его получения налоговый орган вправе продлить срок представления документов (информации) или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение (*пункт 3 статьи 93 НК РФ*).

Если вы не представите документы на основании требования налогового органа или представите их с опозданием либо не все, вы должны быть готовы к следующим негативным последствиям.

**Во-первых**, за непредставление налогоплательщиком документов по требованию налогового органа предусмотрены налоговая ответственность для самого налогоплательщика (*пункт 4 статьи 93, статья 126 НК РФ*) и административная ответственность для должностных лиц организации-налогоплательщика (*часть 1 статьи 15.6 КоАП РФ*).

**Во-вторых**, возможны и иные последствия, а именно выемка подлинников истребованных документов (*пункт 1 статьи 87, пункт 8 статьи 94 НК РФ*).

Также необходимо помнить, что у налоговиков всегда есть возможность провести встречную проверку, т.е. обратиться за необходимыми документами и сведениями к вашим контрагентам или в банк, а также к иным лицам, которые ими располагают (*статья 93.1 НК РФ*).

В случае если налогоплательщик, плательщик страховых взносов, налоговый агент не представит документы в установленный срок или вообще откажется передать их по требованию налогового органа, с него могут взыскать штраф в размере **200 руб.** за каждый непредставленный документ (*пункт 1 статьи 126 НК РФ*). Кроме того, налогоплательщика могут включить в план выездных проверок (*пункт 9 Общедоступных критериев оценки рисков*).

Если в течение **12 месяцев** организацию (ИП) уже привлекали к ответственности за аналогичное правонарушение, размер штрафа составит **400 руб.** за каждый непредставленный документ (*пункты 2, 3 статьи 112, пункт 4 статьи 114 НК РФ*).

Нарушение признается повторным, если совершено в течение календарного года со дня вступления в силу решения налогового органа, которым компания или ИП привлечены к ответственности за первое правонарушение (*пункты 2, 3 статьи 112 НК РФ; Письмо ФНС России от 07.08.2015 N AC-4-7/13863@*). Исходя из этого суды делают вывод, что вынесение инспекцией в один день нескольких решений повторности не образует и у ИФНС нет оснований накладывать штраф в повышенном размере (*Постановления ФАС Московского округа от 06.08.2012 N A40-110416/11-99-473; 13 ААС от 22.08.2012 N A21-2704/2012*).

При непредставлении документов по "встречке" налоговики не вправе оштрафовать компанию на **200 руб.** за каждый непредставленный документ. Эта мера ответственности может быть применена к самому налогоплательщику, но не к его контрагенту (*пункт 1 статьи 126 НК РФ; Письмо Минфина России от 10.07.2017 N 03-02-08/43465*).

#### **Ответственность за нарушения, допущенные в ходе встречной проверки**

Вид нарушения	Сумма штрафа, руб.	Основание
Непредставление в установленный срок инспекции документов	10 000	<i>п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 126 НК РФ</i>
Отказ представить имеющиеся у вас документы по запросу ИФНС		
Представление документов с заведомо недостоверными сведениями		
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) информации о контрагенте, о конкретной сделке	5 000	<i>п. 6 ст. 93.1, п. 1 ст. 129.1 НК РФ</i>
Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) информации, допущенное повторно в течение календарного года	20 000	<i>п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 129.1 НК РФ</i>

Одновременно на должностных лиц организации (например, на руководителя) может быть возложена и административная ответственность за указанные правонарушения. На них могут наложить штраф в размере от **300 до 500 руб.** (*пункт 4 статьи 108 НК РФ, часть 1 статьи 15.6 КоАП РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 17.09.2009 N 08-15/097090@*).

Важно учитывать, что документ считается непредставленным при условии его истребования налоговым органом. Если требование сформулировано неконкретно и не позволяет определить, какие именно документы запрашивают проверяющие, привлечь налогоплательщика к ответственности нельзя. Ведь количество непредставленных документов в этом случае с достоверностью определить невозможно (*Постановления Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 N 15333/07, ФАС Московского округа от 20.08.2013 N А41-46795/12, от 04.05.2012 N А40-77795/11-90-338, ФАС Западно-Сибирского округа от 16.07.2013 N А81-2102/2012*).

Отметим также, что, если вы решите оспаривать решение инспекции о привлечении к ответственности за несвоевременное представление документов, у вас будет возможность существенно снизить сумму штрафа с учетом смягчающих обстоятельств.

Таковыми обстоятельствами могут быть:

- незначительный пропуск срока;
- необходимость доставки документов из другого населенного пункта;
- большой объем истребованных документов;
- отсутствие (увольнение, отпуск, командировка) главного бухгалтера и т.п.

В вашу пользу будет говорить и тот факт, что вы просили налоговый орган о продлении срока для представления документов (*Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.10.2009 N А05-1221/2009*).

#### **5. Анализ судебной практики по вопросам привлечения к ответственности налогоплательщика в случае непредоставления (несвоевременного предоставления) документов и пояснений**

*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.

#### **СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА В ПОЛЬЗУ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

*Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.08.2022 N Ф05-18680/2022 по делу N А40-148652/2021*

Налоговый орган привлек общество к ответственности за нарушение на **9 рабочих дней** срока предоставления документов в количестве **647 штук**. Общество не согласилось со штрафом и обратилось в суд, так как не уклонялось от предоставления документов, а объективно не могло выполнить требование в срок по причине нахождения генерального директора на больничном из-за заболевания новой коронавирусной инфекцией и отсутствия в обществе иных лиц, уполномоченных действовать от имени общества в налоговых правоотношениях. Приняв во внимание фактические обстоятельства, объем истребованных документов, получение обществом решения о продлении срока, представление подавляющего большинства документов в пределах срока и незначительный пропуск срока, суд пришел к выводу об отсутствии оснований для привлечения к ответственности и признал решение инспекции недействительным.

**Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2022 N 19АП-1808/2021 по делу N А36-2201/2020**

По мнению апелляционной инстанции действия налогового органа **превысили компетенцию, определенную рамками статьи 88 НК РФ**, при проведении камеральной проверки, поскольку пункты 3 и 4 данной статьи **не предусматривают обязанности** налогоплательщика при проведении камеральной проверки декларации **представлять** налоговому органу **какие-либо конкретные документы**. Поэтому решение ИФНС о доначислении налога является незаконным.

На решение судей также повлияли следующие обстоятельства:

1. Общество представило в апелляционную инстанцию все необходимые первичные документы, подтверждающие произведенные расходы, отраженные в декларации по налогу на прибыль за полугодие 2019 года.

2. Представленные документы были предметом выездной налоговой проверки, по результатам которой все заявленные обществом расходы за 2019 год признаны в полном объеме (без исключения расходов за I полугодие 2019 года).

**Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2022 N Ф05-26043/2022 по делу N А40-38105/2022**

Инспекция затребовала у фирмы документы за двухлетний период в количестве **9 638 штук**. Компания их представить не смогла, так как их уже изъяли полицейские. Об этом она сообщила инспекторам, а также приложила в качестве доказательства копию протокола осмотра места происшествия. Как только полицейские вернули документы, компания тут же проинформировала об этом налоговиков и пригласила проверяющих ознакомиться с оригиналами документов в своем офисе. Инспекция оштрафовала компанию на **1,8 млн руб.** за непредставление документов **по пункту 1 статьи 126 НК РФ**. Затем инспекторы провели выемку и изъяли **158 счетов-фактур**.

Судами принято во внимание, что обоснования истребования **9 638** счетов-фактур при фактическом изъятии впоследствии лишь **158** таких счетов-фактур налоговым органом не приведено. Основываясь на совокупности приведенных нормативных положений и обстоятельств дела, учитывая объективную невозможность общества по предоставлению испрашиваемых налоговым органом документов, а также недоказанность инспекцией собственной невозможности ознакомления с указанными документами на территории налогоплательщика и объективную необходимость в их получении, суды обоснованно сочли, что оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной **пунктом 1 статьи 126 НК РФ**, при данных обстоятельствах не имеется.

**Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа 02.06.2015 N Ф07-3042/2015 по делу N А13-5629/2014**

По мнению налогового органа, он правомерно направил налогоплательщику требование о предоставлении документов к определенному сроку.

Как указал суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, установлено, что истребованные копии документов представляют собой более 6 260 000 листов. Такое количество копий может быть изготовлено на 100 печатающих устройствах в течение более двух месяцев. Затраты на изготовление такого количества копий составит 1 800 000 руб. на покупку 12 520 пачек бумаги. Вес истребованных копий составит около 30 тонн, для их перевозки потребуется 20 автомобилей марки "Газель". Четырем сотрудникам налоговой инспекции потребуется около 90 месяцев для изучения истребованного объема документов. Суд отметил, что в рассматриваемом случае выездная проверка проводилась на территории налогоплательщика, в связи с чем у проверяющих была возможность ознакомиться с оригиналами документов. Требование не соответствует целям и задачам налоговых органов и нарушает права налогоплательщика.

***Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2022 по делу N А40-74731/2022***

Налоговая инспекция получили от регионального отделения МВД информацию о том, что компания работает с фирмами-"однодневками". Ссылаясь на это, инспекция выставила компании требование о представлении документов (информацию) по финансово-хозяйственным операциям за три года. Конкретные сделки и контрагентов в требовании ИФНС не указала. Нужные сведения инспекция могла запросить при налоговой проверке, а без нее - лишь по определенной сделке.

***В пункте 2 статьи 93.1 НК РФ*** нет каких-либо особых правил для ситуаций, когда получены данные от силовиков или подозревают в связи с однодневками. Запрошенный объем документов нужен для контроля самого налогоплательщика, но решение о его выездной проверке не принято. Суд признал незаконным запрос документов без указания сделки и контрагента вне налоговой проверки

***Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2021 N 11АП-18469/2021 по делу N А55-16706/2021***

Требования в адрес общества налоговый орган направил в формате PDF посредством 03 типа документооборота "ПисьмоНО", не позволяющего налогоплательщику при получении распознать их как требования о представлении документов и направить налоговому органу подписанную ЭЦП квитанцию о приеме.

С учетом изложенного суд указал, что налоговым органом допущены нарушения порядка направления требований, которые существенно повлияли на возможность своевременного исполнения этих требований обществом.

В силу ***пункта 7 статьи 3 НК РФ*** все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

При таких обстоятельствах суд сделал вывод о том, что оспариваемое решение налогового органа не соответствует закону и нарушает права и законные интересы общества, в связи с чем удовлетворил требования общества в данной части.

***Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2021 N Ф07-15509/2020 по делу N А56-38742/2020***

Суд указал, что ***статья 54.1 НК РФ*** устанавливает пределы осуществления налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. Ее положения не регулируют порядок проведения камеральных налоговых проверок и, соответственно, не могут трактоваться как устраняющие ограничения, установленные ***пунктом 7 статьи 88 НК РФ***, а равно как расширяющие допустимый объем истребуемых документов, установленный ***пунктом 8 статьи 88 НК РФ***. При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, не указанные ***пунктом 8 статьи 88 НК РФ***.

***Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.01.2020 N Ф02-7228/2019 по делу N А19-12651/2019***

По мнению налогового органа, он вправе истребовать у общества документы по нескольким сделкам. Истребование внутренних документов общества, документов бухгалтерского учета по взаимоотношениям с контрагентами за указанный период обусловлено необходимостью исследования факта согласованности их действий.

Как указал суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, он запросил **внутренние документы общества**, которые характеризуют деятельность самого общества и в составлении которых контрагенты участия не принимали (путевые листы, журналы их учета,

структура и штатная численность общества, ведомости учета выдачи ГСМ, запчастей); сведения о деятельности самого общества: кем приобретаются материалы для производства работ, оказания услуг, кто их оплачивает, как организован складской учет и т.д., а также весь бухгалтерский учет по всем взаимоотношениям с контрагентами за указанный в требованиях период.

Суд отметил, что налоговый орган под прикрытием истребования документов по конкретной сделке фактически истребует документы по всем взаимоотношениям с контрагентом, то есть осуществляет мероприятия налогового контроля, которые проводятся в рамках налоговых проверок. Следовательно, действия налогового органа не соответствуют требованиям налогового законодательства.

***Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.01.2020 N Ф09-9127/19 по делу N А76-15894/2019***

При рассмотрении вопроса о правомерности отказа налогоплательщиком в предоставлении документов в рамках **пункта 2 статьи 93.1 НК РФ**, суд указал:

"...При этом в соответствии с **пунктом 2 статьи 93.1 НК РФ** (вне рамок налоговой проверки) налоговые органы вправе истребовать только те документы (информацию), которые касаются конкретной сделки, в то время как в направленном требовании информация о конкретной сделке отсутствовала.

Таким образом, требование, возлагающее обязанность по представлению документов без обоснования причины истребования документов и сведений, позволяющих идентифицировать конкретную сделку, в отношении которой истребуются документы, **нарушает право лица исполнять только законные требования налогового органа.**

***Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 N Ф05-5289/2019 по делу N А40-211149/2018***

По мнению общества, требование налогового органа о представлении документов незаконно, поскольку они касаются исключительно его деятельности, а не деятельности проверяемого налогоплательщика.

Как указал суд, требование направлено вне рамок налоговой проверки, при этом не указана обоснованная необходимость получения налоговым органом документов (информации). Не установлено, в отношении какой конкретной сделки (сделок) запрошена информация и (или) в отношении какого конкретно контрагента (контрагентов).

***Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.09.2018 N Ф01-4125/2018 по делу N А17-9516/2017***

По мнению инспекции, направленное обществу требование о представлении документов (информации) соответствует установленной форме, содержит все необходимые реквизиты и не нарушает его прав и законных интересов.

Как указал суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, по требованию необходимо представить: договоры, счета-фактуры, платежные поручения, приходные кассовые ордера, карточки бухгалтерских счетов, договоры купли-продажи недвижимого имущества, сдаваемого в аренду, расходные кассовые ордера и другие документы.

Суд установил, что запрошены документы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности общества с его контрагентами, а не с проверяемым налогоплательщиком. В требовании указаны одновременно все предусмотренные **Налоговым кодексом РФ** основания для истребования документов. Наличие оснований для истребования документов в связи с проведением налоговых проверок в отношении иных контрагентов либо самого общества не подтверждено. В части требования о представлении информации суд указал, что инспекцией не указаны сведения, позволяющие идентифицировать конкретную сделку.

***Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07.07.2017 N Ф06-22045/2017 по делу N А55-20382/2016***

Суд признал **неправомерным привлечение налогоплательщика к ответственности по пункту 2 статьи 126 НК РФ** за непредставление запрошенного в порядке **статьи 93.1 НК РФ** отчета об определении рыночной стоимости акций (на момент приобретения), которые в дальнейшем были реализованы по договору купли-продажи акций в адрес контрагента общества. Запрос направлен в связи с проведением выездной налоговой проверки покупателя, как отметил налоговый орган, отчет необходим для подтверждения или опровержения факта создания схемы купли-продажи акций между взаимозависимыми и подконтрольными организациями по заниженной стоимости.

Суд отметил, что отчет об оценке акций не влияет на налогооблагаемую базу покупателя и не имеет отношения к его деятельности, не служит основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов у проверяемого в рамках выездной налоговой проверки налогоплательщика, единственным документом, подтверждающим цену сделки, является сам договор купли-продажи, однако он не был истребован налоговым органом. Довод инспекции о том, что общество как контрагент проверяемого налогоплательщика не вправе оценивать обоснованность истребования у него документов, отклонен судом, поскольку налогоплательщик вправе не выполнять неправомерные требования налогового органа.

***Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.04.2016 N Ф02-1859/2016 по делу N А78-11495/2015***

Суд рассмотрел ситуацию, когда налоговый орган в связи с проведением камеральной налоговой проверки декларации по НДС на основании **пункта 8.1 статьи 88 НК РФ** выставил требование о представлении документов и информации (анализ счета 41 "Товары", карточки бухгалтерского счета 41 "Товары", оборотно-сальдовые ведомости). Суд указал, что запрашиваемые документы в нарушение **пункта 8.1 статьи 88 НК РФ** не относятся к конкретным операциям, по которым у инспекции возникли вопросы к налогоплательщику, являются сводными или аналитическими документами бухгалтерского учета, которые формируются по данным первичных документов и не служат основанием для исчисления налога; кроме того, представление истребованных документов не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

#### СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА В ПОЛЬЗУ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

***Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2023 N 08АП-13325/2022 по делу N А70-23151/2021***

Форма требования и положения Налогового кодекса РФ не предусматривают отражение в требовании о представлении документов (информации) обоснования необходимости истребования документов (информации).

Отсутствие в требовании указания на проведение конкретного мероприятия налогового контроля не свидетельствует о недействительности требования, вынесенного на основании полномочий налогового органа, предусмотренных **пунктом 2 статьи 93.1 НК РФ**, поскольку данный недостаток носит формальный характер и не пресекает полномочия налогового органа, которые прямо предусмотрены в **пункте 2 статьи 93.1 НК РФ (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.04.2017 N 310-КГ17-3551)**.

Налоговый орган не обязан сообщать контрагенту соответствующего лица, документы (информация) о сделках которого запрошены, причины, по которым он посчитал необходимым выставить требование.

В полномочия участника сделки, у которого истребуются документы (информация), также не входит оценка обоснованности возникшей у налогового органа необходимости их получения.

***Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.10.2022 № А40-50359/22***

Вне рамок проверки инспекторы направили требование, которым попросили представить **607** документов. Компания исполнять его не стала, пояснив, что требование необоснованное. В нем не указана цель, в связи с которой налоговикам потребовался такой объем информации

Суд указал, что положения **статьи 93.1 НК РФ** не содержат оснований для ограничения истребования документов только контрагентами проверяемого налогоплательщика и запрета на истребование документов непосредственно у самого налогоплательщика, не содержит конкретного и исчерпывающего перечня истребуемых налоговыми органами документов, содержащих информацию, касающуюся деятельности проверяемого налогоплательщика.

При наличии в требованиях о представлении документов указания на наименование первичных учетных документов и налоговый период, к которому они относятся, требование о представлении документов является достаточно определенным и обязательным для исполнения налогоплательщиком.

***Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 20.09.2022 N Ф10-3774/2022 по делу N А64-8704/2021***

Налоговый орган истребовал документы не только по проверяемому контрагенту налогоплательщика, но и по иным контрагентам по цепочке. Налогоплательщик, посчитав требование о представлении документов (информации) неправомерным, не представил документы, за что был привлечен к ответственности на основании **пункта 2 статьи 126 НК РФ**. В дальнейшем налоговый орган снова истребовал документы и, получив отказ, снова вынес решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Предприниматель оспорил данное решение, указав на повторное привлечение к налоговой ответственности за одно и то же правонарушение.

Суд признал привлечение к ответственности правомерным, отметив, что **НК РФ** не содержит запрета на выставление требования о представлении документов (информации) в случае, когда по ранее выставленному требованию документы не представлены, каждый отказ от представления документов (информации) на выставленное налоговым органом требование является самостоятельным налоговым правонарушением.

***Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.06.2022 N Ф06-17598/2022 по делу N А65-16103/2021***

Поскольку общество не представило истребованные документы, налоговый орган привлек его к ответственности, предусмотренной **пунктом 1 статьи 129.1 НК РФ**. Общество оспорило данное решение, указав, что из требований невозможно установить, в связи с чем возникла необходимость в получении документов, в требованиях отсутствовали ссылки на проводимое мероприятие налогового контроля.

Суд отметил, что ссылка в **пункте 2 статьи 93.1 НК РФ** на обоснованную необходимость получения документов (информации) подразумевает лишь, что **они не могут истребоваться в неслужебных или иных целях, не связанных с осуществлением контроля** за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Общество не представило доказательств того, что налоговый орган истребовал информацию в целях, не связанных с осуществлением соответствующего контроля.

Также суд указал, что отражение в требовании обоснования необходимости истребования документов (информации) не предусмотрено, участник сделки не наделен полномочиями оценки степени и обоснованности возникшей у налогового органа необходимости получения документов (информации).

***Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.02.2022 N Ф04-137/2022 по делу N А70-9176/2021***

Налоговый орган направил предпринимателю требование в порядке **пункта 1 статьи 93.1 НК РФ** о представлении документов по взаимоотношениям с общим контрагентом предпринимателя и проверяемого налогоплательщика. Предприниматель отказался представлять документы по требованию, считая, что инспекция вправе запрашивать документы только по взаимоотношениям предпринимателя с проверяемым налогоплательщиком, но не с их общими контрагентами. Инспекция привлекла налогоплательщика к ответственности **по пункту 2 статьи 126 НК РФ**, предприниматель оспорил наложение штрафа.

Суд пришел к выводу, что положения **НК РФ** не содержат запрета на истребование документов по цепочке сделок, связанных с первичной сделкой, у контрагентов второго, третьего и последующих звеньев. Суд указал, что относимость конкретных документов (информации) к деятельности проверяемого налогоплательщика положениями **НК РФ** не предусмотрена. Поскольку требование налогового органа было оформлено в соответствии с законом, суд признал привлечение предпринимателя к ответственности законным.

***Определение Верховного Суда РФ от 19.11.2021 N 304-ЭС21-21121 по делу N А27-24135/2020***

Верховный Суд РФ поддержал выводы нижестоящих судов о том, что налоговое законодательство не предусматривает оснований для оставления требования налогового органа без исполнения в случае, когда такое требование направляется налогоплательщику в последние дни камеральной налоговой проверки и получено после ее завершения.

***Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.12.2020 N Ф07-15140/2020 по делу N А42-965/2020***

Суд признал правомерным привлечение налогоплательщика к ответственности на основании **пункта 1 статьи 129.1 НК РФ** за непредставление в нарушение **пункта 5 статьи 93.1 НК РФ** запрошенных документов. Суд отклонил довод налогоплательщика об отсутствии в требовании указания на мероприятия налогового контроля, в рамках которых запрошены документы, указав, что НК РФ предусматривает возможность проведения в отношении налогоплательщика мероприятий налогового контроля вне рамок проверки путем истребования информации относительно конкретной сделки. Суд отметил, что требование о представлении документов содержало все необходимые данные, позволяющие идентифицировать запрашиваемую информацию (документы).

***Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.11.2018 N Ф05-18273/2018 по делу N А40-39088/2018***

Суды пришли к выводам, что отношение запрашиваемых документов к деятельности проверяемого налогоплательщика, круг устанавливаемых обстоятельств определяет должностное лицо проверяющего налогового органа, а не лицо, которому адресовано требование о предоставлении документов, запрашиваемые документы имеют непосредственное отношение к вопросам проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, соответственно их запрос соответствует целям налогового контроля.