

# Налоговые стратегии в России

## Вопросы налогового администрирования в судебной практике

Яковлев Алексей Алексеевич  
Руководитель практики налоговых споров  
Департамент налогов и права

## Согласно п. 1 ст. 88 НК РФ:

- ✓ Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов), документов, представленных налогоплательщиком и документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

## Комментарий:

- Только документ, который является налоговой декларацией (расчетом) (ст. 80 НК РФ) может быть предметом проведения камеральной налоговой проверки;
- Налоговые органы вправе запрашивать у компетентных государственных органов информацию, соответствующую профилю возложенных на них задач, и использовать полученные сведения при принятии решений по результатам проверок (Постановление Президиума ВАС РФ от 02.10.2007 № 3355/07).

***Постановление ФАС УО от 15.10.2009 № Ф09-8601/09-С3:***

*Статья 88 НК РФ не содержит указания на обязанность налоговых органов осуществлять обязательную проверку представленных налоговыми агентами справок по форме 2-НДФЛ. Задолженность по НДФЛ налоговых агентов может быть выявлена только в результате выездной налоговой проверки.*

***Постановление ФАС УО от 18.08.2009 № Ф09-5951/09-С2:***

*Дополнительные мероприятия налогового контроля могут проводиться в рамках камеральной налоговой проверки.*

***Постановление ФАС ВСО от 30.06.2009 № А19-15296/08:***

*Арбитражный суд обоснованно отклонил представленные налоговой инспекцией протокол допроса свидетеля и протокол осмотра помещения по юридическому адресу, поскольку они были получены за рамками проведения камеральной проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (в день вынесения решения) и не отражены ни акте проверки, ни в справке, составленной по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.*

***(!) Постановление ФАС СЗО от 25.12.2009 № А05-2460/2009:***

*Налоговые органы вправе использовать полученные ими в установленном законом порядке сведения при проведении камеральных проверок и оценивать их наравне с иными доказательствами при производстве по делам о налоговых правонарушениях.*

**Согласно п. 2 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ Камеральная налоговая проверка проводится без какого-либо специального решения в течение трех месяцев со дня представления налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к ней;

**Согласно п. 9.1 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ Если до окончания камеральной проверки налогоплательщиком представлена уточненная декларация, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации прекращается и начинается новая камеральная проверка на основе уточненной декларации. При этом прекращаются все действия налогового органа в отношении ранее поданной декларации, документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика (п. 9.1 введен Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ).

**Комментарий:**

- Представление каких-либо документов, помимо налоговой декларации (расчета) и документов, которые в силу положений НК РФ должны прилагаться к ней, а равно необходимость проведения иных мероприятий налогового контроля, не влияет на порядок исчисления срока проведения камеральной проверки.
- Срок проведения камеральной проверки не является пресекательным. Но его пропуск не влечет изменений в порядке исчисления срока на принудительное взыскание налога (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71)
- Представление уточненной декларации означает, что ранее поданная декларация утрачивает силу и срок на проверку начинает исчисляться вновь.

**Постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 № 10349/09:**

*Нельзя признать законным направление инспекцией требования о представлении документов, подтверждающих правомерность заявленных в декларации налоговых вычетов, более чем через 11 месяцев после подачи обществом налоговой декларации. Решения инспекции, которыми обществу отказано в применении налоговых вычетов и как следствие этого доначислены налоговые платежи, также нельзя признать законными.*

**Постановление ФАС УО от 12.10.2009 № Ф09-7810/09-С3:**

*Пропуск налоговым органом срока проведения камеральной проверки не влечет изменения порядка исчисления срока на принудительное взыскание налога и пеней. Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка деклараций по НДС и ЕСН представленных 27.04.2007 и 20.04.2007 соответственно. Проверка начата 22.05.2008, окончена 22.08.2008. Решение о взыскании принято 31.10.2008. При таких обстоятельствах налоговый орган пропустил установленный законом совокупный срок для взыскания налога и пеней в принудительном порядке, и правомерно удовлетворил заявленные требования.*

**Постановление ФАС ЦО от 27.07.2009 № А14-342/2009/9/28:**

*Из анализа положений ст. ст. 80 и 81 НК РФ следует, что фактически подача уточненной декларации лишает первоначально поданные декларации юридической силы, поэтому срок камеральной проверки составляет три месяца со дня представления последней уточненной декларации.*

**Согласно п. 3 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки и (или) противоречия, либо выявлены несоответствия, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

**Согласно п. 4 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения, ВПРАВЕ дополнительно представить в налоговый орган документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

**Комментарий:**

- Истребование пояснений в случае обнаружения ошибок и (или) противоречий в налоговой отчетности является не ПРАВОМ, а ОБЯЗАННОСТЬЮ налогового органа (Определение КС РФ от 12.07.2006 № 267-О).
- Представление документов и пояснений в связи с выявленными налоговым органом ошибками и (или), противоречиями, несоответствиями является ПРАВОМ налогоплательщика. Необходимо в каждом конкретном случае оценивать возможные неблагоприятные последствия в случае представления или не представления дополнительных документов, сведений и информации.
- Если налоговый орган при проведении камеральной проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет (Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 7307/08).

**Постановление ФАС МО от 19.04.2010 № КА-А40/3488-10:**

*Из анализа положений п. 3, 4, 6—9 НК РФ следует, что налоговый орган может направить уведомление о выявленных ошибках, противоречиях и несоответствиях в декларации и документах на основании п. 3 ст. 88 НК РФ, на которое налогоплательщик вправе представить пояснения и регистры бухгалтерского (налогового) учета, а также дополнительные документы, которые считает необходимыми и подтверждающими достоверность сведений, при этом за непредставление указанных сведений он не несет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.*

**Постановление ФАС МО от 01.06.2009 № КА-А41/4708-09:**

*Неверное определение налогового периода не является по смыслу ст. 88 НК РФ ошибкой в налоговой декларации; также в данном случае отсутствуют какие-либо противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах либо документах, имеющихся у налогового органа, и документами, представленными налогоплательщиком. Следовательно, налоговый орган не обязан сообщать налогоплательщику о неверном определении налогового периода и предлагать представить пояснения, а вправе при обнаружении такой ошибки вынести решение об отказе в возмещении НДС в связи с неправильным определением налогового периода.*

**Согласно п. 7 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

**Согласно п. 6 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ При проведении камеральных проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

**Согласно п. 8 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ При подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

**Согласно п. 9 ст. 88 НК РФ:**

- ✓ При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщика документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

**Комментарий:**

- Налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков документы (п. 7 ст. 88 НК РФ), которые входят в состав налоговой отчетности или являются обязательными приложениями к ней.
- При оценке правомерности требований о представлении документов, подтверждающих право на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ), возникает вопрос о разграничении собственно льгот (ст. 56 НК РФ) и иных случаев получения налоговых выгод в виде использования налоговых освобождений, совершения операций, не являющихся объектом налогообложения, налоговых вычетов, расходов и т.п.
- При оценке правомерности требований о представлении документов при проведении камеральных проверок деклараций по НДС (п. 8 ст. 88 НК РФ) необходимо учитывать, что налоговые органы вправе истребовать только документы, подтверждающие налоговые вычеты, и это право предоставлено налоговым органам только по камеральным проверкам таких деклараций по НДС, в которых заявлено право на возмещение налога.
- Права налогового органа по истребованию дополнительных документов в ходе камеральных налоговых проверок в любом случае касаются только документов, служащих основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов (подп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ).

**Постановление ФАС МО от 07.04.2010 № КА-А40/3003-10:**

*Ошибок и противоречий в представленных Обществом сведениях в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2008 год налоговым органом не выявлено. Налоговый орган был не вправе истребовать у заявителя документы, касающиеся обоснованности отражения в налоговой декларации убытков, экономической целесообразности произведенных затрат, непокрытых доходами от деятельности. Запрет на подобные действия содержится в п. 7 ст. 88 НК РФ.*

**Постановление ФАС ЦО от 22.10.2009 № А36-1086/2009:**

*Указание НК РФ на "документально подтвержденные расходы" не может рассматриваться как обязанность налогоплательщика представлять налоговому органу для камеральной проверки документы, подтверждающие такие расходы.*

**Постановление ФАС МО от 03.11.2009 № КА-А40/11367-09:**

*Налоговый орган в ходе камеральной проверки вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие вычеты, только в том случае, если в декларации заявлено право на возмещение налога. Аналогичные разъяснения содержатся в письме Минфина России от 27.12.2007 № 03-02-07/2-209.*

**(!) Определение КС РФ от 08.04.2010 № 441-О-О:**

Камеральная налоговая проверка по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона.

**(!) Определение КС РФ от 08.04.2010 № 441-О-О:**

Выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, например осмотра (ст. 92 НК РФ) и выемки документов и предметов (ст. 94 НК РФ). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения.

## Согласно п. 1 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.
- ✓ В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

## **Комментарий:**

- Целесообразность инициирования переноса проверки по месту нахождения налогового органа должна определяться в каждом конкретном случае с учетом последствий такого решения.
- НК РФ не содержит положений, регламентирующих, кто именно должен определять наличие (отсутствие) возможности проведения выездной налоговой проверки на территории налогоплательщика и каким образом это должно закрепляться.

## **Определение КС РФ от 08.04.2010 № 441-О-О:**

*...если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. Однако это не означает, что при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа такая налоговая проверка по своим параметрам и предназначению совпадает с камеральной налоговой проверкой.*

**Постановление ФАС СКО от 30.11.2009 № А63-7732/2008-С4-9:**

*В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. На момент проведения проверки у предпринимателя отсутствовало необходимое помещение, поэтому налоговый орган правомерно провел проверку по месту своего нахождения.*

**Постановление ФАС ВСО от 15.12.2009 № А33-4572/2009:**

*Определяя в письме от 05.03.2009 № 12-20/02280 место проведения выездной проверки, инспекция руководствовалась имеющейся у нее информацией о предпринимателе, отсутствием его по месту нахождения и отсутствием у налогового органа сведений о наличии у него помещений на каком-либо праве. Принятие оспариваемого письма от 05.03.2009 № 12-20/02280 не исключает возможности проведения проверки на территории налогоплательщика при информировании налогового органа о наличии у заявителя подходящего помещения.*

**Постановление ФАС МО от 08.12.2009 № КА-А40/12033-09:**

*Проведение проверки не на территории налогоплательщика не относится к существенным условиям, нарушение которых в силу абз. 2 п. 14 ст. 101 НК РФ является основанием для признания решения недействительным.*

## Согласно п. 2 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.
- ✓ Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.
- ✓ Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

## Комментарий:

- Форма решения о проведении выездной налоговой проверки предусматривает подтверждение факта ознакомления с ним налогоплательщика.
- Включение конкретного должностного лица инспекции в состав проверяющих является необходимым условием для его доступа на территорию налогоплательщика (ст. 91 НК РФ), ознакомления с документами (п. 12 ст. 89 НК РФ), осмотра помещений (ст. 92 НК РФ), истребования документов (ст. 93 НК РФ), вынесения постановления о выемке документов и предметов (ст. 94 НК РФ).
- С даты вынесения решения начинается исчисление срока проведения выездной налоговой проверки (п. 8 ст. 89 НК РФ).

**Определение ВАС РФ от 23.07.2009 № ВАС-9403/09:**

*Отсутствие в решении о проведении выездной налоговой проверки перечня налогов, при указании их в программе проверки, не может являться безусловным основанием для признания недействительным решения налогового органа, вынесенного по результатам выездной налоговой проверки.*

**Постановление ФАС ДО от 12.02.2009 № Ф03-244/2009:**

*То обстоятельство, что при принятии налоговым органом решения о проведении проверки общества как налогоплательщика отдельного решения о проведении самостоятельной проверки обособленных подразделений (филиалов) общества ИФНС не принималось, согласно п. 2 ст. 89 НК РФ не препятствует проверке как самого общества, так и его обособленных подразделений.*

**Постановление ФАС СЗО от 27.04.2009 № А56-27517/2008:**

*Налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки только в составе проверки головной организации. Исключение составляет проверка правильности исчисления и уплаты филиалом региональных и/или местных налогов. В этом случае налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала (п. 7 ст. 89 НК РФ). Таким образом, если ранее организация в целом проверялась, налоговые органы вправе назначить самостоятельную выездную налоговую проверку филиала (представительства), но только в отношении региональных (местных) налогов.*

## Согласно п. 3 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

## Согласно части второй п. 4 ст. 89 НК РФ:

- ✓ В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

## Комментарий:

- При проведении выездной налоговой проверки по нескольким налогам налогоплательщик может использовать дополнительные ресурсы для защиты в ситуациях, когда одна операция имеет значение как для вычетов (расходов), так и для начисления налога (определения дохода), а так же, когда доначисление одного налога приводит к уменьшению налоговой базы по другому налогу.
- НК РФ не исключает возможности проведения проверок налоговых (отчетных) периодов текущего календарного года (п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5).
- В рамках выездной налоговой проверки может проверяться в том числе выполнение организацией обязанностей налогового агента за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

**Определение ВАС РФ от 24.08.2009 № ВАС-10496/09:**

*В соответствии со ст. 89, 247 НК РФ в обязанность налогового органа при проведении выездной налоговой проверки организации по налогу на прибыль входит оценка правильности исчисления налогоплательщиком как полученных доходов, так и произведенных расходов, поскольку обе эти величины в совокупности влияют на правильность исчисления налога на прибыль и его размер. Исключая из налогооблагаемой прибыли общества за 2006 год расходы по приобретению оборудования по сделкам с ООО "РПР", налоговый орган был обязан исключить доходы, полученные налогоплательщиком от его реализации в том же налоговом периоде.*

**Постановление ФАС ПО от 18.09.2009 № А57-15354/2008:**

*Из материалов дела следует, что выездная проверка, по результатам которой вынесено решение, проведена в период с 14.06.2007 по 07.12.2007 на основании решения о ее проведении от 14.06.2007. Следовательно, в рамках данной проверки могли быть подвергнуты проверке три года — 2004, 2005 и 2006, предшествовавшие году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Наличие у учреждения недоимки по НДС по состоянию на 01.01.2004 не могло быть установлено инспекцией в рамках данной выездной налоговой проверки.*

**Постановление ФАС УО от 16.04.2009 № Ф09-2100/09-С2:**

*При проведении выездной налоговой проверки исполнения обществом обязанностей налогового агента налоговые органы вправе проверить три календарных года, предшествовавших году проверки, а также исполнение обязанностей за год, в котором проводилась проверка.*

## Согласно части второй п. 5 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

## Комментарий:

- При назначении выездной налоговой проверки сверх установленного ч. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ ограничения налогоплательщик вправе дополнительно потребовать предоставления соответствующего решения руководителем федерального органа. Однако НК РФ не содержит оснований, по которым руководителем федерального органа, может быть принято решение о проведении налоговой проверки сверх предусмотренного частью второй п. 5 ст. 89 НК РФ ограничения.
- Исходя из буквального содержания, ограничение, установленное ч. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ, распространяется и на незавершенные в течение календарного года налоговые проверки.
- Ограничения, установленные п. 5 ст. 89 НК РФ, не действуют в отношении повторных выездных налоговых проверок (ч. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ).
- При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств (ч. 3 п. 5 ст. 89 НК РФ).

**Определение ВАС РФ от 22.06.2009 № ВАС-7239/09:**

*Признавая недействительным оспариваемое решение инспекции, суды установили, что этим решением в нарушение требований п. 5 ст. 89 НК РФ назначено проведение третьей выездной налоговой проверки общества в течение 2008 года, при том, что не представлено доказательств того, что данное решение о проведении проверки принято на основании решения руководителя федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх установленного ограничения, или, что указанное решение вынесено в отношении филиала или представительства общества.*

## Согласно п. 6 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки утверждены приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

## Согласно п. 8 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

## Комментарий:

- Начало срока проведения проверки жестко увязано с датой решения о проведении проверки.
- Предельный срок исчисляется не как сумма периодов нахождения проверяющих на территории налогоплательщика, а с даты решения о проведении проверки до даты составления справки о ее окончании.
- Период исполнения налогоплательщиком требований о представлении документов не учитывается при определении срока проведения проверки.
- Правовые последствия нарушения предельных сроков проведения проверки зависят от наличия нарушений прав налогоплательщика.

**Постановление ФАС СКО от 14.01.2010 № А53-13402/2008-С5-23:**

*Суд учел при рассмотрении дела совокупность таких обстоятельств, как проведение выездной налоговой проверки в срок более двух с половиной лет, в течение полутора лет из которых никакие мероприятия по истребованию доказательств налоговым органом не производились, и правомерно расценил их как нарушение налоговой инспекцией в рассматриваемой по делу ситуации целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.*

**Определение ВАС РФ от 27.01.2010 № ВАС-18013/09:**

*Нарушение инспекцией срока проведения выездной налоговой проверки не привело к нарушению существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющихся безусловным основанием для отмены решения налогового органа, либо к иным нарушениям, которые привели или могли привести к принятию незаконного решения.*

## Согласно п. 9 ст. 89 НК РФ:

- ✓ Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:
  - 1) истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ.  
Приостановление проведения выездной налоговой проверки по данному основанию допускается не более 1 раза по каждому лицу, у которого истребуются документы;
  - 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
  - 3) проведения экспертиз;
  - 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.
- ✓ Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.  
Форма решения о приостановлении выездной налоговой проверки утверждена приказом ФНС РФ от 06.03.2007 № ММ-3-06/106@.
- ✓ Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

**Комментарий:**

- На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки. Поскольку НК РФ не содержит правил о перерыве сроков исполнения требований, требования о предоставлении документов, которые не были исполнены на момент приостановления проверки (срок исполнения которых приходится на период приостановления) должны быть исполнены в первый день возобновления проверки.
- На период приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. Действия вне территории (помещения) налогоплательщик налоговый орган вправе продолжать, в том числе если выездная проверка проводится по месту нахождения налогового органа (на основании части второй п. 1 ст. 89 НК РФ).
- Общий срок приостановления проверки, исходя из буквального содержания п. 9 ст. 89 НК РФ, не действует отдельно по каждому из возможных оснований для приостановления.

**Постановление ФАС УО от 21.01.2010 № Ф09-11059/09-СЗ:**

Установив, что в предусмотренный для исполнения требования срок проведение выездной проверки было приостановлено, суды обоснованно сделали выводы об отсутствии у налогоплательщика обязанности исполнить указанное требование.

**Постановление ФАС МО от 22.03.2010 № КА-А40/989-10:**

Поскольку решение о приостановлении выездной проверки и требование о предоставлении документов проверяемым налогоплательщиком были вынесены в один день, действия налогового органа по истребованию документов не соответствуют закону.

**Постановление ФАС ВСО от 20.03.2009 № Ф03-711/2009:**

Норма п. 9 ст. 89 НК РФ, как и статья 90 НК РФ, определяющая порядок участия свидетелей при осуществлении налогового контроля, не содержат положений, запрещающих допрос указанных лиц в период приостановления проведения выездной налоговой проверки вне территории налогоплательщика.

**Постановление ФАС СЗО от 05.02.2010 № А44-3520/2009:**

Согласно п. 9 ст. 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, а также его действия на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. При этом каких-либо ограничений в получении информации от других лиц, в том числе от контрагентов налогоплательщика, не установлено.

## Согласно п. 10 ст. 89 НК РФ:

✓ Повторной признается проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При проведении повторной проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной проверки.

✓ Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация;

3) в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (п. 11 ст. 89 НК РФ).

## Согласно п. 10 ст. 89 НК РФ:

✓ Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа (если решение о проведении первоначальной выездной налоговой проверки было принято после 01.01.2007).

**Комментарий:**

- Возможность проведения выездной налоговой проверки за налоговый период, который был охвачен камеральной налоговой проверкой, НК РФ не ограничена.
- Если начатая выездная проверка не была завершена, проверка за этот же период не будет считаться повторной.
- По отношению к региональным налоговым органам специализированные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам не являются вышестоящими налоговыми органами.

***Постановление Президиума ВАС РФ от 14.07.2009 № 3103/09:***

*Выездная налоговая проверка по отношению к камеральной налоговой проверке по тому же периоду и тому же налогу не может рассматриваться как повторная проверка в силу разных форм налогового контроля, осуществляемых в рамках самостоятельных задач и налоговых процедур, предписанных НК РФ. Вывод инспекции о налоговом правонарушении, содержащийся в решении инспекции по результатам выездной налоговой проверки, в рассматриваемом случае основан на иных обстоятельствах, которые не могли быть выявлены при камеральной налоговой проверке.*

***Постановление ФАС ЗСО от 15.07.2009 № Ф04-3490/2009(8718-А70-37):***

*Суд, установив, что решение о проведении выездной налоговой проверки за период с 31.01.2003 по 31.12.2005 было отменено, окончательных документов по результатам данной проверки не составлялось и решений (в том числе акта) не принималось, пришел к правильному выводу о правомерности принятия решения по проведению выездной налоговой проверки, в том числе за период 2005 года.*

**Постановление КС РФ от 17.03.2009 № 5-П:**

*Положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом п. 10 ст. 89 НК РФ, согласно которому повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, не соответствует Конституции РФ в той мере, в какой данное не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.*

**(!) Определение от 11.11.2009 № 1449-О-Р:**

*...сохраняется ли возможность инициирования и проведения повторной выездной налоговой проверки в случаях, когда в отношении решения, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, имеется не отмененный в установленном процессуальным законом порядке судебный акт, вынесенный по спору между налогоплательщиком и налоговым органом о верности исчисления, полноте и своевременности уплаты соответствующих налогов и сборов в определенном налоговом периоде (?)*

**(!) Определение КС РФ от 28.01.2010 № 138-О-Р:**

*...следует ли из смысла названного Постановления, что при наличии судебного акта, содержащего оценку результатов первоначальной выездной налоговой проверки, налоговый орган вправе проводить повторную выездную налоговую проверку исключительно по тем налогам, по которым не выявлена неуплата налогов при проведении первоначальной выездной налоговой проверки (?)*

**Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 14585/09:**

*Факт признания решения налогового органа недействительным исключительно по процедурным основаниям, в частности по мотиву вынесения его некомпетентным налоговым органом, не является препятствием для назначения новой налоговой проверки надлежащим налоговым органом. Иной подход противоречил бы принципу обеспечения налогового контроля со стороны государства. Такое толкование нормы права не противоречит и правовой позиции КС РФ, изложенной в постановлении от 17.03.2009 № 5-П.*

***Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09:***

*Поскольку для налога на прибыль при определении размера обязанности по его уплате правовое значение имеет не только положительный финансовый результат — полученная прибыль, при наличии которой налог подлежит исчислению, но и отрицательный результат, выводы судов об отсутствии у инспекции права, предусмотренного абзацем шестым п. 10 ст. 89 НК РФ, на проведение повторной выездной налоговой проверки уточненной декларации, в которой увеличена сумма первоначально заявленного убытка, сделаны без учета положений п. 8 ст. 274 и ст. 283 НК РФ.*

***Постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09:***

*Предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого п. 10 ст. 89 НК РФ, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой.*

## Согласно п. 1 ст. 93 НК РФ:

- ✓ Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов. (Форма требования утв. приказом ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@)

## Согласно п. 2 ст. 93 НК РФ:

- ✓ Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

## Комментарий:

- Требование о представлении документов может быть оспорено (Определение КС РФ от 04.12.2003 № 418-О)
- Могут не представляться документы, не связанные с исчислением и уплатой налогов, документы, которые отсутствуют у налогоплательщика.
- Налогоплательщик не обязан систематизировать документы и (или) имеющуюся в них информацию в предложенной проверяющими форме.
- В случае необходимости налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки вправе ознакомиться с подлинниками документов (п. 12 ст. 89 НК РФ). Процедура и сроки такого ознакомления НК РФ не установлены.

**Постановление ФАС МО от 15.01.2010 № КА-А40/14964-09:**

*НК РФ использует общие характеристики документов и (или) сведений, подлежащих представлению в налоговые органы: "документы, необходимые для исчисления и уплаты налога" (п. 6 ст. 23 НК РФ), "необходимые для проверки документы" (п. 1 ст. 93 НК РФ). Непредставление тех документов, ведение которых для целей налогообложения не является обязательным, не может влечь ответственность.*

**Постановление ФАС УО от 02.06.2009 № Ф09-3535/09-С3:**

*Поскольку форма истребованных инспекцией у налогоплательщика документов не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, указанные документы не относятся ни к первичным бухгалтерским документам, ни к регистрам бухгалтерского учета, следовательно, они не являются документами, необходимыми для исчисления и уплаты налогов, а потому представление содержащихся в них сведений в целях объективной оценки обстоятельств, связанных с наличием обязанности по уплате налога, является правом, а не обязанностью налогоплательщика.*

**Постановление ФАС ДО от 12.02.2009 № Ф03-244/2009:**

*По мнению налогоплательщика, требование налогового органа о представлении документов недействительно и исполнению не подлежит, поскольку не соответствует форме, утвержденной приказом от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@. Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, в данном случае требование налогового органа подлежит исполнению, поскольку нормы законодательства по налогам и сборам при его вынесении ИФНС не нарушены.*

***Постановление ФАС МО от 05.11.2009 № КА-А41/11390-09:***

*В п. 2 ст. 93 НК РФ под словами "заверенных проверяемым лицом копий" следует понимать удостоверение исполнительным органом налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента копий документов путем проставления на них необходимых реквизитов, т.е. печати и подписи полномочного должностного лица, придающих им юридическую силу.*

***Постановление ФАС МО от 05.11.2009 № КА-А41/11390-09:***

*Из положений ст. 93 НК РФ следует, что заверена должна быть каждая копия документа, а не подшивка этих документов.*

**Согласно п. 3 ст. 93 НК РФ:**

- ✓ Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.
- ✓ В случае если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.
- ✓ В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

**Комментарий:**

- Срок для исполнения требования о представлении документов равен 10 рабочим дням.
- В качестве причин невозможности представления в срок документов следует указать, например, на значительный объем запрошенных документов (с указанием примерных цифр) и (или) на их территориальную удаленность.

**Постановление ФАС МО от 06.11.2009 № КА-А40/11837-09:**

*При проведении выездной налоговой проверки на территории налогоплательщика, у инспекции не было необходимости требовать представления копий запрашиваемого значительного объема документов в налоговый орган, так как подлинные документы находились в месте проведения проверки. Фактически согласно выставленным требованиям налогоплательщику надлежало представить все документы, касающиеся финансово-хозяйственные документы общества, за период проверки — 2006 г. и 2007 г. При этом реальная возможность представить истребованные документы в установленный в требованиях срок налоговым органом во внимание не принималась.*

**Постановление ФАС СЗО от 26.06.2009 № А56-14177/2007:**

*В ответ на выставленные в ходе проверки требования налогового органа о представлении документов, заявителем было направлено 143 письма с приложением документов на 132 685 листах и еще дополнительно в 1355 папках. Налоговым органом не опровергается, что Общество не отказывалось от исполнения возложенной на него законом обязанности по представлению документов, а напротив, предпринимало все возможные действия для соблюдения установленных налоговым органом сроков, в том числе и путем заключения трудовых соглашений с двумя физическими лицами для оказания помощи в подготовке документов для проверки. То, что Общество не успело подготовить истребованные документы в назначенный срок, обусловлено причинами объективного характера, связанными с физической и технической невозможностью подготовки в этот срок большого массива таких документов.*

**Согласно п. 4 ст. 93 НК РФ:**

- ✓ Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.
- ✓ В случае отказа или непредставления документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку документов в порядке ст. 94 НК РФ.

**Согласно п. 5 ст. 93 НК РФ:**

- ✓ Налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы. *(Пункт 5 ст. 93 вступил в силу с 01.01.2010 и применяется в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 01.01.2010.)*

**Комментарий:**

- Следует не допускать немотивированных отказов от представления истребованных документов, а также представления документов, не указанных в требовании.
- Необходимо фиксировать выполнение требований о представлении документов. Особое значение это будет иметь в отношении документов, представляемых после 01.01.2010.

**Согласно п. 1 ст. 100 НК РФ:**

- ✓ По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

**Согласно п. 2 ст. 100 НК РФ:**

- ✓ Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

**В п. 3 ст. 100 НК РФ перечислены обязательные реквизиты акта проверки.**

Форма акта выездной (повторной выездной) утверждена приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

**Согласно п. 5 ст. 100 НК РФ:**

- ✓ Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В случае уклонения от получения акта, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

**Комментарии:**

- Возможность отправки акта по почте предусмотрена только для случаев уклонения от получения акта.
- В НК РФ установлены требования к содержанию акта. В том числе, в акте должен указываться перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки. На полноту акта в части указания перечня документов, представленных лицом в ходе проверки, следует обращать особое внимание; претензии по этой части акта необходимо обязательно включать в возражения;
- Правовые последствия несоблюдения налоговым органом требований к порядку составления акта проверки зависят от существенности допущенных нарушений.
- В целях обеспечения права налогоплательщика на защиту акт проверки должен быть вручен налогоплательщику в полном объеме, включая те приложения, которые раскрывают его содержательную часть и которые не имеются в наличии у налогоплательщика. О неполучении акта в полном объеме следует незамедлительно уведомить налоговый орган, указав, каким образом в связи с этим нарушены права налогоплательщика.

***Определение ВАС РФ от 13.07.2009 № ВАС-8450/09:***

В акте выездной налоговой проверки проверяющими было отражено завышение обществом прямых расходов в 2003 и 2004 годах. При этом в решении, вынесенном по результатам налоговой проверки с учетом мероприятий дополнительного налогового контроля, суммы завышения расходов по данному эпизоду были значительно увеличены. Суд пришел к выводу, что оспариваемое решение инспекции о привлечении общества к налоговой ответственности должно рассматриваться как вынесенное без наличия законных оснований, поскольку во всех случаях должно основываться на результатах, отраженных в акте проверки.

***Постановление ФАС ЗСО от 03.11.2009 № А45-3726/2009:***

*Акт камеральной налоговой проверки может быть направлен лицу, в отношении которого ведется налоговая проверка по почте только в случае отказа последнего от получения такого акта.*

**Постановление ФАС УО от 21.01.2009 № Ф09-10417/08-С2:**

*Решение налогового органа по доначислению налога является недействительным, поскольку налогоплательщику не было вручено приложение к акту выездной налоговой проверки, в связи с чем у него отсутствовала полная и достоверная информация о результатах проверки, что лишило общество возможности представить полные и обоснованные возражения.*

**Постановления ФАС УО от 30.06.2009 № Ф09-4399/09-С2, от 02.07.2009 № Ф09-4443/09-С2)**

*Перед рассмотрением материалов налоговой проверки налоговый орган обязан обеспечить налогоплательщику возможность ознакомления со всеми материалами мероприятий налогового контроля с целью предоставления возможности полноценной защиты налогоплательщиком своих прав и законных интересов.*

**Постановление ФАС УО от 10.08.2009 № Ф09-5611/09-С2:**

*Копии протоколов допросов свидетелей и объяснения, указанные в акте налоговой проверки как приложения, вопреки требованиям п. 5 ст. 100 НК РФ обществу не были вручены и на запрос в полном объеме не представлены. С учетом этих нарушений, повлекших невозможность заявителю реализовать свое право на представление возражений, предусмотренное подп. 7 п. 1 ст. 21 и п. 6 ст. 100 НК РФ, арбитражные суды обоснованно признали решение налогового органа в оспариваемой части недействительным.*

**Решение ВАС РФ от 09.04.2009 № ВАС-2199/09:**

*Кодекс не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки.*

**Определение ВАС РФ от 14.04.2010 № ВАС-3976/10:**

*НК РФ не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки.*

**Постановление ФАС СЗО от 24.02.2010 № А05-10066/2009:**

*НК РФ и иными нормативными актами не предусмотрено вручение налогоплательщику запросов, сделанных в ходе проверки, ответов на них, поручений о допросах, протоколов допросов и выписок по банковским счетам. Данные документы являются документами для служебного пользования и остаются в налоговом органе. Также не предусмотрено вручение налогоплательщику вместе с актом проверки материалов выездной налоговой проверки, за исключением приложений к акту проверки — ведомостей и таблиц, содержащих сгруппированные факты однородных массовых нарушений.*

**Согласно п.6 ст. 101 НК РФ:**

- ✓ В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.
- ✓ В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.
- ✓ В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

**Комментарий:**

- Перечень мероприятий, которые могут быть проведены налоговым органом в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля является закрытым.
- О результатах дополнительных мероприятий налогоплательщик должен быть проинформирован и ему должна быть предоставлена возможность представить свои возражения.

***Постановление Президиума ВАС РФ от 16.06.2009 № 391/09:***

*Участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов, должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля. Поскольку решение управления было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, без извещения общества, это обстоятельство следует расценивать как нарушение положений п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущее безусловную отмену данного решения.*

***Определение ВАС РФ от 01.04.2009 № ВАС-3494/09:***

*Само по себе несоставление налоговым органом акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не является основанием для признания недействительным решения налогового органа, если при этом налоговым органом не были нарушены требования законодательства об обеспечении налогоплательщику возможности ознакомиться с материалами, полученными в результате дополнительных мероприятий налогового контроля.*



**ВОПРОСЫ**

**БЛАГОДАРЮ ЗА ВНИМАНИЕ!**



[www.fbк-pravo.ru](http://www.fbк-pravo.ru)

101990, Москва, ул. Мясницкая, д. 40

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 730 6081

E-mail [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru)