

Порядок назначения и проведения выездной налоговой проверки. Защита прав налогоплательщика в ходе налоговой проверки и при вынесении итоговых решений.

Директор ООО «Юридическое бюро
«Унисон»

Хилиманюк Владимир Геннадьевич
hvg@unison72.ru

Предпроверочные мероприятия

➔ Структура и критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки (ВНП).

➔ Основные нормативные документы:

➤ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

➤ Письмо ФНС России от 03.06.2016 N ЕД-4-15/9933@ "Об оценке признаков риска СУР"

Действия с целью отбора налогоплательщиков для проведения ВНП (структура отбора):

- анализ сумм, исчисленных налоговых платежей, и их динамики (поиск тех лиц, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей);
- анализ сумм, уплаченных налоговых платежей, и их динамики (контроль за полнотой и своевременностью уплаты);

- анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков (поиск отклонений показателей ФХД текущего периода от предыдущих периодов или же отклонения от средних показателей аналогичных лиц, наличие противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган);

- анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Стоит иметь ввиду,
что в случае выбора
объекта для проведения
выездной налоговой
проверки налоговый
орган определяет
целесообразность
проведения выездных
налоговых проверок
контрагентов и (или)
аффилированных лиц
проверяемого
налогоплательщика.



Критерии отбора для проведения ВНП **общие**

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже его среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т. п.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском (однодневки, организации занимающиеся обналичкой и т.п.).

Критерии отбора для проведения ВНП применительно к НДС и автоматизированным системам.

■ Письмо ФНС России от 03.06.2016 N ЕД-4-15/9933@ "Об оценке признаков риска СУР"

■ Система управления рисками "СУР АСК НДС-2" - это программное обеспечение, которое в автоматическом режиме распределяет налогоплательщиков - юридических лиц, представивших декларации по налогу на добавленную стоимость, на основании имеющихся у налогового органа сведений о деятельности налогоплательщиков, на 3 группы налогового риска: высокий, средний, низкий.

■ Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@
"Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")"

Под налогоплательщиком с **низким налоговым риском** понимается налогоплательщик, который ведет реальную финансово-хозяйственную деятельность, своевременно и в полном объеме исполняет свои налоговые обязательства перед бюджетом.

Под налогоплательщиком с **высоким налоговым риском** понимается налогоплательщик, обладающий признаками организации, используемой для получения необоснованной налоговой выгоды, в том числе, третьими лицами.



Налогоплательщик данной категории не обладает достаточными ресурсами (активами) для ведения соответствующей деятельности, не исполняет свои налоговые обязательства (исполняет в минимальном размере).

К среднему налоговому риску относятся налогоплательщики, которые не включены в группы с высоким или низким налоговым риском.

Информация о присвоенных критериях налогового риска отображается в виде цветowych индикаторов в программном комплексе "АСК НДС-2" в разделах "Окно оперативной работы" и "Дерево связей".

Результаты оценки

"СУР АСК НДС-2" используются:

1. При определении налоговых деклараций по НДС к возмещению.

2. При определении очередности и перечня мероприятий налогового контроля в ходе отработки расхождений, выявленных в налоговых декларациях по НДС к уплате, а также **необходимости поиска выгодоприобретателя** с целью осуществления своевременного полного комплекса мероприятий налогового контроля для результативной камеральной налоговой проверки и **ВОЗМОЖНОСТИ ВЗЫСКАНИЯ доначисленных сумм налога.**

3. При определении **роли налогоплательщика** при построении схемы поставщиков и покупателей для поиска выгодоприобретателя.

Таким образом, если ВНП назначена, то налоговый орган на основании *предпроверочного анализа представленной отчетности и полученной из различных источников информации, в том числе программных продуктов*, обнаружил признаки занижения налогооблагаемой базы, установил признаки получения необоснованной налоговой выгоды (в том числе работа с «однодневками») и признал необходимым проведение ВНП. При этом, ВНП может быть назначена как одновременно в отношении группы аффилированных лиц, так и в отношении фактического выгодоприобретателя, цель — фактическое взыскание доначисленных налогов.

В ходе анализа сведений по налогоплательщику действия налогового органа будут направлены на установление обстоятельств необоснованной налоговой выгоды.

В соответствии со ст.54.1 НК РФ и Письмами ФНС налоговый орган будет обращать внимание на:

- искажение сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и(или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика;
- факт того, что основной целью совершения сделки являются неуплата (неполная уплата) и(или) зачет(возврат) суммы налога;
- кем фактически исполнено обязательство по сделке (операции) и лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком (его субподрядчиком), либо иным лицом, не поименованным в цепочке сделок.

Порядок назначения и проведения выездной налоговой проверки

В целях обеспечения единообразия процедуры проведения выездных налоговых проверок, предусмотренных НК РФ ФНС России письмом от 25 июля 2013г. № АС-4-2/13622 утверждены Рекомендации по проведению выездных налоговых проверок, которые являются для налоговых органов руководящим документом

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган ***по месту нахождения организации*** или ***по месту жительства физического лица*** (п. 2 ст. 89 НК РФ), подписывается руководителем (заместителем руководителя) соответствующего налогового органа и направляется для ознакомления налогоплательщику.

Исключения, крупнейшие налогоплательщики и консолидированные группы налогоплательщиков.

По результатам предпроверочного анализа намечаются мероприятия налогового контроля, необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы, составляется Заключение и Программа проведения выездной налоговой проверки.

Программа проверки должна предусматривать перечень и последовательность необходимых действий, **направленных на сбор доказательственной базы по каждому предполагаемому факту налогового правонарушения.**

Ограничения при проведении выездных налоговых проверок:

1. Ограничения по предмету проверки.
2. Ограничения по проверяемому периоду.
3. Ограничения по количеству проверок.
4. Контроль соответствия цен рыночным.



Место проведения ВНП

➔ Как правило выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика.

➔ По письменному заявлению лица, в отношении которого проводится проверка либо на основании докладной записки руководителя, проверяющей группы, ВНП может проводиться в помещении налоговых органов.

Получение документов в ходе ВНП

Как правило проверяющий (руководить группы проверки) истребует все необходимые документы, в т. ч.:

- учредительные,
- первичные документы,
- документы бухгалтерского и налогового учета.

Нередко проводится выемка документов на основании ст. 94 НК РФ, в том числе с участием сотрудников правоохранительных органов.

Срок проведения ВНП

Исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке, не может продолжаться **более двух календарных месяцев** (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Срок проведения выездной налоговой проверки может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки на срок **не превышающий шесть месяцев**.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.



Порядок проведения выездной налоговой проверки:

■ В ходе проведения налоговой проверки должностными лицами налогового органа проверяются, анализируются, сопоставляются и оцениваются документы и информация, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты (перечисления) налогов и сборов, а также для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

■ При проведении выездной налоговой проверки используются информационные ресурсы местного, регионального и федерального уровней.

При проведении выездных налоговых проверок могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля:

1. направление запросов в компетентные органы иностранных государств;
2. направление налоговым органом запросов в банк;
3. вызов на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с выездной налоговой проверкой (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ).
4. инвентаризация имущества налогоплательщика, проводимая в соответствии с приказом Минфина России и МНС России от 10.03.1999 N 20н/ГБ-3-04/39.
5. вызов на допрос в качестве свидетеля, на основании ст. 90 НК РФ.
Важно. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.
6. осмотр помещений, территорий, объектов налогообложения, документов и предметов;
7. истребование документов у проверяемого лица в соответствии со ст. 93 НК РФ.

8. истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) у контрагента или у иных лиц, располагающих этими документами (информацией), в том числе информации относительно конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке в соответствии со ст. 93.1 НК РФ.

9. выемка документов и предметов в соответствии со ст. 94 НК РФ.

10. экспертиза в соответствии со ст. 95 НК РФ.

11. привлечение специалиста в соответствии со ст. 96 НК РФ.

12. привлечение переводчика в соответствии со статьей 97 Кодекса.

13. вызов понятых (п. 1 ст. 98 НК РФ).

Налоговый орган вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, **расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике,** а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).



ВНП может быть проведена *сплошным* или *выборочным* *методом*.

В ходе проведения проверки документов налогоплательщика и информации о налогоплательщике контролируются, в частности, вопросы:

- а) проводится общий анализ деятельности и организации учета налогоплательщика;
- б) анализируется организация учета, документооборота;
- в) оценивается возможность и **необходимость применения расчетного метода определения сумм налогов**;
- г) проводится анализ соответствия показателей налоговых деклараций (расчетов), регистров налогового и бухгалтерского учета, отражающих объемы производства и реализации товаров (работ, услуг) данным об использованных на их производство (реализацию) энергетических и материальных ресурсов, сведениям о расходах на сбыт, хранение и транспортировку товаров, в том числе, полученным от контрагентов;
- д) проводится анализ приказов об учетной политике для целей налогообложения и фактически применяемого порядка ведения раздельного учета операций;

е) проверяется соответствие содержания представленных договоров фактическим обстоятельствам исполнения сделок, **оценивается необходимость изменения юридической квалификации сделок налогоплательщика**, как это предусмотрено ст. 45 НК РФ;

ж) проводится анализ движения средств в российской и иностранной валютах, **расчетов через третьих лиц**;

з) выявляются **нестандартные и (или) нетипичные** для проверяемого налогоплательщика хозяйственные (финансовые) операции, вероятности (возможности) **получения необоснованной налоговой выгоды в результате совершения таких операций** ;

и) проверяется правильность исчисления налогов по операциям, связанным с исполнением договоров комиссии, поручения, агентских и иных подобных договоров, обоснованность квалификации договоров, проводятся контрольные мероприятия по проверке взаимоотношений и расчетов с контрагентами;

к) проверяется выполнение требований о документальном подтверждении и экономической обоснованности расходов, правомерности применения вычетов, наличие первичных документов и счетов-фактур и их соответствие установленным законодательством требованиям, выявляются документы, имеющие признаки недостоверных, и проводятся контрольные мероприятия для получения доказательств недостоверности;

л) обоснованность получения налоговой выгоды по сделкам с контрагентами-перекупщиками или посредниками (через "цепочки контрагентов"), совершенным с высоким налоговым риском, имеющим признаки нереальных хозяйственных операций, хозяйственных операций, учтенных не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или совершенных без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), которые могли привести к получению необоснованной налоговой выгоды, проводятся контрольные мероприятия, необходимые для получения доказательств необоснованности получения налоговой выгоды;

м) иные вопросы исполнения законодательства о налогах и сборах.

В процессе проверки устанавливается соблюдение требований к порядку оформления хозяйственных операций первичными документами.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

- формальную проверку, наличие в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения правил его оформления;
- арифметическую проверку (как правило, осуществляется выборочным методом);
- правовую проверку;
- проверка достоверности сведений.

Далее в процессе проведения ВНП проверяющими:

- выявляются искажения и противоречия в содержании исследуемых документов, в том числе несоответствие информации о количестве счетов, открытых налогоплательщиком в кредитных учреждениях, количестве филиалов и представительств данным, имеющимся у налоговых органов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, ведения бухгалтерского и налогового учета, составления бухгалтерской и налоговой отчетности, анализируется влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;
- устанавливаются и формулируются описания фактов занижения налоговой базы, необоснованного заявления налоговых вычетов, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;
- производится доначисление сумм неисчисленных (неправильно исчисленных) налогов, сборов, излишне возмещенных налогов;
- в случае уплаты причитающихся сумм налогов, сборов, авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки производится исчисление сумм пеней;
- формируются предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Окончание проведения выездной налоговой проверки

В последний день проведения выездной налоговой проверки руководитель проверяющей группы обязан составить справку о проведенной проверке .

В течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной ВНП должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Рассмотрения материалов проверки согласно п. 1 ст. 101 НК РФ начинается по истечении срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ (одного месяца), **исчисляемого со дня получения акта ВНП.**

Защита прав налогоплательщика в ходе выездной налоговой проверки и при вынесении итоговых решений

➔ При рассмотрении вопроса о защите прав налогоплательщика необходимо исходить из требований Налогового кодекса РФ (ст. 21, 32, 89-100, 101 НК РФ) и приказа ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@), писем и указаний Минфина РФ по вопросам проведения выездных налоговых проверок, которыми налогоплательщику представлены определенные права.

➔ Практический опыт показывает, что для защиты налогоплательщика одних прав, предоставленных налоговым законодательством недостаточно, чтобы обеспечить защиту в ходе выездной налоговой проверки необходимо использовать нестандартные (не предписанные в законах) приемы и способы противодействия налоговому органу.

◆ Если в отношении налогоплательщика вынесено решение о проведении выездной налоговой проверки, *значит у налогового органа есть данные (информация), позволяющие полагать, что налогоплательщик не в полном объеме исчисляет и уплачивает налоги, либо получил налоговую выгоду.*

◆ Выявить круг своих *«проблемных» контрагентов*, сделки с которыми могут ставиться под сомнение и установить с ними контакт (сработать на опережение).

◆ Совершить иные необходимые действия (индивидуально).

Типичные ухищрения, применяемые налоговым органом при сборе доказательств в целях обоснования выводов в акте налоговой проверки:

- к акту ВНП не прикладывается весь пакет документов, собранных в ходе проверки, а только та часть, которая подтверждает выводы налогового органа;
- редактирование тех документов, которые налоговый орган обязан представлять в виде выписок (банковские документы, протоколы допроса свидетелей и т. д.);
- проведение экспертиз только тех документов, которые дадут нужный результат, назначение экспертиз и постановка вопросов в последний день проверки, чтобы лишить права налогоплательщика направить свои возражения и предложения (ст. 95 НК РФ);
- с документами, полученными в ходе мероприятий доп. контроля заблаговременно (за 10 дн.) до вынесения решения не знакомят, лишают возможности представить свои возражения;
- факты подбираются (подтасовываются) и отражаются в акте проверки односторонне, нередко обстоятельства искажаются с целью сформировать ситуацию под выводы (в т. ч. дискредитация контрагентов).

В ходе проверки налоговый орган с помощью различных способов стремится установить обстоятельства (часто надуманные), чтобы иметь основания для отказа в признании обоснованными произведенные расходы, что противоречит разъяснению Пленума ВАС РФ в п. 5 Постановления от 30.07.2013 № 57 о том, что ***налоговый орган в ходе мероприятий налогового контроля должен достоверно определить размер налоговых обязательств налогоплательщика, не ограничиваясь исследованием только одной части.***

По результатам ВПН возникают и иные вопросы:

- защита имущества и средств
Общества;
- защита лиц, контролирующих
налогоплательщика.



**ООО «Юридическое бюро
«Унисон»**

Тюмень, Свердлова, 5/1

8 (3452) 45–27–27

info@unison72.ru