

Актуальные проблемы налогового контроля в РФ

Елена Киселева, к.э.н.
EY



Совершенствуя бизнес,
улучшаем мир

Налоговый контроль – что это такое?



Понятие налогового контроля

Что контролируют?	Кто контролирует?	Кого контролируют?
Соблюдение законодательства о налогах, сборах и страховых взносах	Должностные лица налоговых органов	<ul style="list-style-type: none">✓ Налогоплательщики✓ Плательщики сборов✓ Плательщики страховых взносов✓ Налоговые агенты

Формы налогового контроля

Учет организаций и физических лиц

Налоговые проверки

Налоговый мониторинг

Контроль за уплатой страховых взносов

Контроль за уплатой страховых взносов с 1 января 2017 года

Налоговые органы (глава 34 НК РФ)	ФСС и ПФР
<ul style="list-style-type: none">✓ Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.✓ Страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством.✓ Страховые взносы на обязательное медицинское страхование.	<ul style="list-style-type: none">✓ Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.✓ За органами ФСС РФ сохранены функции по проверке расходов, понесенных плательщиками на цели социального страхования в связи с временной нетрудоспособностью и в связи с материнством, и возмещение сумм превышения понесенных расходов над исчисленными взносами;✓ За органами ПФР сохранены функции по ведению персонифицированного учета и контроля за уплатой страховых взносов по добровольному пенсионному страхованию.

Налоговые проверки



Какими бывают налоговые проверки?

	Камеральная проверка	Выездная проверка
Место проведения проверки	По месту нахождения налогового органа	По месту нахождения налогоплательщика
Основание проведения проверки	Факт подачи налогоплательщиком налоговой декларации (расчета)	Решение о назначении выездной налоговой проверки
«Глубина» проверки	Период, охватываемый поданной налоговой декларацией (расчетом)	3 года, предшествующие году проверки
Истребуемые документы (сведения)	Документы, представление которых предусмотрено законом. Документы, подтверждающие льготы.	Любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов
Составление акта	Только в случае выявления нарушений	Всегда

Какими еще бывают налоговые проверки?

Проверка в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами

Цель?

Контроль рыночного уровня цен

Кто?

Федеральная налоговая служба РФ

Кого выезжают проверять?

План выездных налоговых проверок

1. *Обязательному включению в предварительный проект плана ВНП подлежат:*

- ▶ Крупнейшие налогоплательщики федерального уровня;
- ▶ Региональные крупнейшие налогоплательщики;
- ▶ ИП, нотариусы, адвокаты (при доходе в 100 млн. руб. в течение периода);
- ▶ Организации, в отношении которых поступил запрос из МВД;
- ▶ Организации, отобранные в соответствии с решением комиссии по легализации налоговой базы;
- ▶ Организации, находящиеся в процессе реорганизации (ликвидации).

Примечание: каждый из критериев сам по себе не является безусловным основанием для включения в итоговый план ВНП

2. *Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утв. Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года N ММ-3-06/333@.*

Кого выезжают проверять? АСК «НДС-2»

Подача электронной налоговой декларации
Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ

Новая форма декларации - Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@

Обработка сданных деклараций посредством АСК «НДС-2»

Автоматическая проверка расчета контрольных соотношений показателей декларации
(расчет контрольных соотношений утв. письмом ФНС России от 23.03.2015 №
ГД-4-3/4550@)

Автоматическая отправка налогоплательщику письма с требованием предоставить
пояснения (в случае выявления ошибок в ходе расчета контрольных соотношений)

Форма письма – утв. Приложением № 1 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 №
ММВ-7-2/189@

**Выездная налоговая проверка (если налоговый орган посчитает пояснения
недостаточными)**

Сколько это займет?

**Камеральная проверка –
до 3 месяцев**

Выездная проверка:

**Без продления сроков
–
до 2 месяцев**

**С продлением сроков и
приостановлениями –
6 месяцев и более**

Требования инспекции: как отвечать и что предоставлять?

Срок представления: 10 рабочих дней / 20 рабочих дней для консолидированной группы налогоплательщиков (возможно продление сроков)

▶ **Формы документов:**

- Заверенные копии бумажных документов (нотариальное удостоверение не требуется)
- Документы в электронной форме, составленные по форматам ФНС

▶ **Ограничения:**

- запрет на истребование ранее представленных документов, в том числе в рамках иных мероприятий налогового контроля

▶ **Ответственность за непредставление:**

- Непредставление в установленный срок – штраф 200 руб. за каждый документ

Представление документов (ст. 93 НК РФ)

- ▶ Вправе ли налогоплательщик не исполнять требование о представлении документов, если:
 1. Документы не связаны с предметом проверки и проверяемым периодом?
 2. Документы истребованы повторно?
 3. Форма требования содержит общий перечень документов?
 4. Требование направлено позже установленных сроков?
 5. Налоговый орган отказал в продлении срока представления документов?

Истребование документов у контрагента (ст. 93.1 НК РФ)

Основные положения

- ▶ **Срок предоставления: 5 дней** (возможно продление сроков)
- ▶ **Формы документов:**
 - Заверенные копии бумажных документов (нотариальное удостоверение не требуется)
 - Документы в электронной форме, составленные по форматам ФНС
- ▶ **Ограничения:**
 - Запрет на истребование ранее представленных документов, в том числе в рамках иных мероприятий налогового контроля
- ▶ **Ответственность за непредставление:**
 - Непредставление документов в установленный срок при проведении налоговой проверки – штраф 10 000 руб. (п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 126 НК РФ)
 - Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые лицо должно сообщить налоговому органу – штраф 5 000 руб. (повторно – 20 000 руб.)

Положения НК РФ не содержат оснований для ограничения истребования документов только у первого контрагента. Иными словами, налоговый орган вправе запросить интересующую информацию по всей цепочке сделок, связанных с первичной сделкой

(Определение Верховного Суда РФ от 20.02.2015 г. № 305-КГ14-7282 по делу № А40-172004/2013,
Определение Верховного Суда РФ от 17.09.2014 № 306-КГ14-1989 по делу № А57-15659/2013)

Допрос

- ▶ Налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (пп. 12 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ).

- ▶ Не могут быть допрошены в качестве свидетелей:
 2. Лица, которые в силу возраста либо имеющих у них физических или психических недостатков не могут правильно воспринимать обстоятельства, являющиеся предметом допроса (дети в возрасте до 14 лет; глухие, слепые, глухонемые; психически нездоровые лица, в независимости от того признаны они судом недееспособными на основании п. 1 ст. 29 ГК РФ или нет).

НО! Данные лица могут быть допрошены, если их возраст или имеющиеся недостатки не повлияли на восприятие ими значимых для проверяющих обстоятельств (пп. 1 п. 2 ст. 90 НК РФ)

 2. Лица, подпадающие под режим профессиональной тайны (адвокаты, аудиторы, нотариусы, врачи, священнослужители и т.д.)

- ▶ Показания свидетелей учитываются налоговыми органами при принятии решений по результатам налоговых проверок в качестве доказательств совершения либо отсутствия вменяемых налогоплательщику налоговых правонарушений.

Период проведения допроса

- ✓ До начала проверки (Письмо ФНС от 23.04.2014 г. № ЕД-4-2/7970@, п. 27 ПП ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57);
- ✓ Во время проверки (пп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ);
- ▶ × **Во время приостановления проверки** (ФАС ВСО от 24.08.2010 г. по делу № А78-8715/2009, ФАС ПО от 29.07.2010 г. по делу № А65-23705/2009):
 - ✓ В случае вызова на допрос по местонахождению налогового органа (п. 26 ПП ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57, Письмо Минфина от 05.05.2011 г. № 03-02-07/1-156, ФАС ЗСО от 12.11.2013 г. по делу № А27-22169/2012)
 - ✓ Во время дополнительных мероприятий налогового контроля (абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ)
- ▶ × **После завершения проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля** (ФАС МО от 23.11.2010 г. № КА-А40/14198-10, от 16.07.2010 г. № КА-А40/7035-10)
 - ✓ Если вызов был осуществлен в период проверки (Письмо ФНС от 23.04.2014 г. № ЕД-4-2/7970@)
 - ✓ Если поручение другому налоговому органу о допросе было направлено в период проверки (ФАС ВСО от 10.09.2012 г. № А33-20819/2011)

Протокол допроса

Приложение № 11
к приказу ФНС России
от 08.05.2015 №
ММВ-7-2/189@

Форма по КНД 1165011

Протокол № _____
допроса свидетеля

_____ (место составления)	_____ (дата)
Допрос начат _____ час. _____ мин.	1
Допрос окончен _____ час. _____ мин.	
_____ (должность, наименование налогового органа, Ф.И.О. ¹ лица, составившего протокол)	

в помещении, находящемся по адресу: _____

_____ (адрес помещения, иные сведения, идентифицирующие помещение)

в соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 31 и статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) допросил об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля:

1. Фамилия, имя, отчество ¹ _____ ;
2. Дата рождения _____ ;
3. Место рождения _____ ;
4. Место жительства _____ ;
5. Данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа _____

2

_____ (серия, номер, кем выдан, когда)
6. Данные о гражданстве _____ ;
7. Сведения о владении русским языком _____ ;
_____ (владеет (не владеет) ²)
8. Сведения о владении иным языком _____ ;
_____ (каким языком владеет)
9. Место работы или учебы _____ ;
_____ (наименование, адрес)
10. Контактный телефон _____ ;
11. Иные данные о личности свидетеля _____ ;
_____ (сведения, имеющие значение для осуществления налогового контроля)

Сведения о себе подтверждаю

Свидетель: _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.¹)

Допрос произведен при участии иных лиц

_____ (переводчик, специалист, другое лицо, Ф.И.О.¹)

Допрос произведен в присутствии иных лиц

_____ (должность, наименование налогового органа или органа внутренних дел, Ф.И.О.¹)

Свидетелю, участвующим и присутствующим лицам объявлено о применении технических средств

1 – дата, время, сведения о должностном лице

2 – Сведения о допрашиваемом лице

Протокол допроса

<p>_____ (фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве допроса свидетеля)</p> <p>_____ :</p> <p>_____ :</p> <p>_____ :</p>	<p>_____ ¹ Отчество указывается при наличии. ² Нужно указать. ³ Указывается при наличии замечаний.</p>
<p>Протокол прочитан свидетелем, иными участвующими и присутствующими лицами. 1</p> <p>Замечания к протоколу _____ ³.</p> <p>(содержание замечаний с указанием Ф.И.О.¹ лица, сделавшего замечание, либо указание на их отсутствие)</p>	
<p>Подпись должностного лица налогового органа</p> <p>_____ (должность, наименование налогового органа) _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.¹)</p> <p>Свидетель: _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.¹) 2</p> <p>_____ (переводчик, специалист, другое лицо)² _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.¹)</p>	

1 – замечания к составлению протокола

2 – подписи

Типичные ошибки при даче показаний на допросе

- ▶ Неподготовленность допрашиваемого к наиболее вероятным, исходя из обстоятельств дела, вопросам налогового органа.
- ▶ Дача показаний, которые не подтверждаются или прямо противоречат документам, полученным налоговым органом в ходе налоговой проверки.
- ▶ Попытка выдумать сведения об операциях (контрагентах), подробности о которых свидетель не знает или забыл к моменту допроса.
- ▶ Подписание протокола допроса без проверки содержания зафиксированных в нем показаний.

Типичные ошибки при даче показаний на допросе

- ▶ Попытка уклониться от ответов на любые вопросы должностного лица налогового органа со ссылкой на собственную забывчивость (незнание).
- ▶ Отказ давать показания со ссылкой на коммерческую тайну (секрет производства).
- ▶ Заблуждение относительно возможности применения к свидетелю уголовных наказаний и мер процессуального принуждения, предусмотренных уголовно-процессуальным законодательством.

Что еще может проводиться в ходе налоговых проверок?

- ▶ Осмотр (ст. 92 НК РФ)
- ▶ Выемка (ст. 94 НК РФ)
- ▶ Экспертиза (ст. 95 НК РФ)

Виды экспертизы

В последнее время налоговые органы очень часто используют механизм привлечения экспертов для проведения таких видов экспертизы, как:

- ▶ почерковедческая экспертиза;
- ▶ ценовая экспертиза;
- ▶ строительно-технологическая экспертиза;
- ▶ технологическая экспертиза;
- ▶ горно-геологическо-технологическая экспертиза.

Виды экспертизы

Не допускается назначение экспертизы:

- ▶ по вопросам бухгалтерского учета;
- ▶ по вопросам права (исключая исследование норм международного права);
- ▶ другим вопросам, познаниями по которым либо полномочиями по разрешению которых должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа.

Основания для оспаривания результатов экспертизы

Заключение может быть признано ненадлежащим доказательством в случае, если:

- ▶ Налоговый орган **не ознакомил** налогоплательщика с **постановлением о проведении экспертизы** или не может доказать обратное;
- ▶ Налогоплательщик **не был ознакомлен с кандидатурой эксперта** и лишен возможности представить возражения по его кандидатуре;
- ▶ Налоговый орган **не разъяснил** налогоплательщику его **права**, или разъяснил, но не может это доказать;
- ▶ В заключении **не указано, какие документы были переданы эксперту** и им исследованы;

Основания для оспаривания результатов экспертизы

Заключение может быть признано ненадлежащим доказательством в случае, если:

- ▶ В заключении использованы **материалы, полученные экспертом самостоятельно**;
- ▶ В заключении эксперт сделал **вероятностный вывод** по заданному вопросу;
- ▶ **Заключение дано не тем экспертом**, который указан в постановлении о назначении экспертизы.

Что дальше?

Акт налоговой проверки (ст. 100 НК РФ)

Содержание:

- ▶ Техническая информация (данные налогоплательщика, данные о лицах, проводивших проверку, период проверки, перечень мероприятий налогового контроля и др.)
- ▶ Документально подтвержденные факты нарушения законодательства
- ▶ Выводы со ссылками на статьи НК РФ

Составление:

- ▶ в течении 10 дней со дня окончания (КНП);
- ▶ в течении 2 месяцев с даты Справки об окончании проверки (ВНП);
- ▶ в течении 3 месяцев с даты Справки об окончании проверки (ВНП КГН);

Вручение налогоплательщику: нарочно в течение 5 дней с даты составления (в случае невозможности вручения нарочно - 6-ой день с момента отправления заказным письмом)

Ответные действия налогоплательщика: письменные возражения на акт

Можно ли возражать?

Срок : в течение 1 месяца с даты получения акта

Адресат: налоговый орган, проводивший проверку

Форма составления: произвольная с приложением документов, обосновывающих позицию. Документы могут быть поданы как вместе с возражениями, так и переданы в налоговый орган в согласованный срок

После подачи Возражений:

- ▶ Налогоплательщик извещается о рассмотрении материалов проверки (абз. 1 п. 2 ст. 101 НК РФ)
- ▶ Срок рассмотрения: 10 рабочих дней с момента истечения срока на подачу возражений на акт (возможно продление на 1 месяц)

Рассмотрение материалов проверки: Процедура

Подготовительные мероприятия (п. 3 ст. 101 НК РФ):

- ▶ оглашение вводной части (материалы какой налоговой проверки будут рассматриваться);
- ▶ проверка явки лиц и их извещения;
- ▶ принятие решения о возможности рассмотрения дела в отсутствие неявившихся участников или об отложении рассмотрения материалов проверки, если участие неявившихся лиц признано необходимым.
- ▶ проверка полномочий представителя;
- ▶ разъяснение участвующим лицам их прав и обязанностей.

Исследование материалов налоговой проверки (п. п. 4, 5 ст. 101 НК РФ).

В ходе рассмотрения ведется **протокол** (+ возможна аудиозапись)

Когда доказательств недостаточно

- ▶ Для получения дополнительных доказательств совершения налогового правонарушения налоговый орган вправе провести **дополнительные мероприятия налогового контроля**
- ▶ **Срок:** 1 месяц (2 месяца – при проверке консолидированной группы налогоплательщиков или иностранной организации, состоящей на учете в связи с оказанием услуг в электронной форме)
- ▶ **Допустимые мероприятия:** истребование документов, допрос свидетеля, проведение экспертизы
- ▶ По результатам дополнительных мероприятий рассмотрение материалов проверки проводится **еще раз**.
- ▶ Можно ли знакомиться с результатами дополнительных мероприятий и представлять возражения?

Когда доказательств недостаточно

Право ознакомиться и представить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля до принятия окончательного решения

До 02.06.2016 г.	После 02.06.2016 г.
<p>налоговым законодательством не предусматривалось</p> <p>В судебной практике преобладала позиция о том, что инспекция до принятия окончательного решения должна обеспечить налогоплательщику возможность представить возражения по доп. мероприятиям (см. п. 38 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, Постановление Президиума ВАС РФ от 13.01.2011 № 10519/10)</p>	<p>Согласно п.п. 2 и 6.1 ст. 101 НК РФ налогоплательщик вправе ознакомиться и представить письменные возражения по результатам дополнительных мероприятий в течение 10 дней со дня истечения срока их проведения.</p>

Результаты рассмотрения материалов проверки

Решения, выносимые по результатам рассмотрения материалов проверки (ст. 101 НК РФ):

- ▶ О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения
- ▶ Об отказе в привлечении к ответственности

Процедурные нарушения налогового органа

Какие нарушения приводят к отмене решения налогового органа?

Нарушение срока рассмотрения материалов ВНП

Нет

Доказательства получены за пределами сроков проверки и дополнительных мероприятий

Нет

Доказательства истребованы за пределами сроков проверки и дополнительных мероприятий

Да

Налоговый мониторинг



Что это такое?

Суть налогового мониторинга (ст. 105.26 НК РФ) - в период его проведения

налогоплательщик добровольно:

- 1) обеспечивает налоговому органу текущий доступ к документам (информации), являющимся основанием для исчисления и уплаты налогов;
- 2) раскрывает порядок отражения доходов, расходов и объектов налогообложения в регистрах налогового и бухгалтерского учета.

Период мониторинга – 1 год

Срок проведения мониторинга за период – с 1 января по 1 октября следующего года

Кто вправе обратиться за налоговым мониторингом?

- ▶ Организация-налогоплательщик, в отношении которой одновременно соблюдаются следующие условия:
 - ▶ совокупная сумма налогов, уплаченных в предшествующем году, составляет не менее 300 миллионов рублей;
 - ▶ суммарный объем полученных доходов за предшествующий год составляет не менее 3 миллиардов рублей;
 - ▶ совокупная стоимость активов на 31 декабря предшествующего года составляет не менее 3 миллиардов рублей.

Мотивированное мнение налогового органа (при проведении мониторинга)

- ▶ Отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты налогов.
- ▶ Составляется налоговым органом:
 - ▶ По собственной инициативе - в случае выявления факта неправильного исчисления (удержания), неполной или несвоевременной уплаты налогов.
 - ▶ По запросу налогоплательщика – при наличии сомнений по вопросам правильности исчисления и уплаты налогов по совершенной или планируемой сделке (операции).



Елена Киселева

К.Э.Н.

Контакты:

Тел.: +7 812 703 7800

Факс: +7 812 703 7810

Email: Elena.Kiseleva@ru.ey.com

- ▶ Практика услуг в области налогообложения и права, офис EY в Санкт-Петербурге
- ▶ Более 9 лет опыта работы в области налогового и юридического консультирования, включая трансфертное ценообразование, представление интересов клиентов в арбитражных судах по налоговым спорам, а также налоговое планирование.
- ▶ Имеет значительный опыт реализации проектов по налоговому консультированию и по трансфертному ценообразованию для крупнейших компаний, относящихся к сфере производства, промышленного строительства, деревообработки (включая такие компании как International Paper, Swedwood, Объединенные Машиностроительные Заводы, Северо-западная концессионная компания).
- ▶ Елена успешно представляла в арбитражных судах по налоговым спорам интересы компаний, занятых в сфере пищевой промышленности, деревообработки и промышленного строительства (включая такие компании как Dirol Cadbury (Mondelez International), Мортехника и Флайдерер (IKEA)).
- ▶ Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов по специальности «финансы и кредит» (с отличием) и по специальности «юриспруденция» (с отличием).

© 2017 «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.» Все права защищены.

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Компания EY не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.