

# 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"><li>✓ Налогоплательщики</li><li>✓ Плательщики сборов</li><li>✓ Плательщики страховых взносов</li><li>✓ Налоговые агенты</li></ul>

# 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"><li>✓ Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.</li><li>✓ Страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством.</li><li>✓ Страховые взносы на обязательное медицинское страхование.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.</li><li>✓ 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;</li><li>✓ За органами ПФР сохранены функции по ведению персонифицированного учета и контроля за уплатой страховых взносов по добровольному пенсионному страхованию.</li></ul>

# Налоговые проверки



# Какими бывают налоговые проверки?

	Камеральная проверка	Выездная проверка
<b>Место проведения проверки</b>	По месту нахождения налогового органа	По месту нахождения налогоплательщика
<b>Основание проведения проверки</b>	Факт подачи налогоплательщиком налоговой декларации (расчета)	Решение о назначении выездной налоговой проверки
<b>«Глубина» проверки</b>	Период, охватываемый поданной налоговой декларацией (расчетом)	3 года, предшествующие году проверки
<b>Истребуемые документы (сведения)</b>	Документы, представление которых предусмотрено законом. Документы, подтверждающие льготы.	Любые документы, связанные с исчислением и уплатой налогов
<b>Составление акта</b>	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. <sup>1</sup> 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<sup>1</sup> \_\_\_\_\_ ;
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))<sup>2</sup> ;
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.<sup>1</sup>)

Допрос произведен при участии иных лиц

\_\_\_\_\_ (переводчик, специалист, другое лицо, Ф.И.О.<sup>1</sup>)

Допрос произведен в присутствии иных лиц

\_\_\_\_\_ (должность, наименование налогового органа или органа внутренних дел, Ф.И.О.<sup>1</sup>)

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>_____</p> <p><i>(фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве допроса свидетеля)</i></p> <p>_____ :</p> <p>_____ :</p>	
<p>Протокол прочитан свидетелем, иными участвующими и присутствующими лицами. <b>1</b></p> <p>Замечания к протоколу _____ <sup>3</sup></p> <p><i>(содержание замечаний с указанием Ф.И.О.<sup>1</sup> лица, сделавшего замечание, либо указание на их отсутствие)</i></p>	<p>_____</p> <p><sup>1</sup> Отчество указывается при наличии.</p> <p><sup>2</sup> Нужно указать.</p> <p><sup>3</sup> Указывается при наличии замечаний.</p>
<p>Подпись должностного лица налогового органа</p> <p>_____</p> <p><i>(должность, наименование налогового органа)      (подпись)      (Ф.И.О.<sup>1</sup>)</i></p> <p>Свидетель: _____ <b>2</b></p> <p><i>(подпись)      (Ф.И.О.<sup>1</sup>)</i></p> <p>_____</p> <p><i>(переводчик, специалист, другое лицо)<sup>2</sup>      (подпись)      (Ф.И.О.<sup>1</sup>)</i></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><b>В судебной практике</b> 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 <b>в течение 10 дней</b> 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](mailto: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.