

Защита прав субъектов МСП при проведении налоговых проверок



Введение

Налоговые проверки до настоящего времени остаются одним из самых уязвимых мест в деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства (далее – МСП), поскольку позволяют налоговым органам использовать при их проведении все «тонкие места» законодательства о налогах и сборах, что нередко приводит к нарушениям прав таких хозяйствующих субъектов и неправомерному обременению требованиями со стороны таких органов, которые законом не предусмотрены.

Практика, в том числе судебная, защиты прав налогоплательщиков в то же время выработала ряд подходов, которые помогают субъектам МСП лучше знать основания для их защиты и уметь применять их.

В настоящем материале раскрывается понятие налоговой проверки, описаны ее виды и алгоритм проведения, а также приведены наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков, которые при своевременном обращении в суд могут быть устранены с использованием сложившейся судебной практики.

**материал составлен по состоянию на 1 декабря 2018 года*



Налоговые проверки

Налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля (статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Целью налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах (статья 87 НК РФ).

Налоговым проверкам как способу государства отслеживать своевременность, правильность и полноту уплаты установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах платежей **корреспондирует обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы** (статья 3 НК РФ).

Важно знать

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, международных договоров Российской Федерации, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну (см., напр., Постановление ФАС Поволжского округа от 01.03.2007 по делу № А12-8906/06-С65; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22.11.2005 по делу № Ф08-5516/2005-2175А).



Права хозяйствующих субъектов при проведении налоговой проверки

Ключевыми правами налогоплательщиков при проведении налоговых проверок являются следующие права (статья 21 НК РФ):

- ❑ на осуществление сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам совместно с налоговыми органами, а также на получение акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;
- ❑ на представление своих интересов лично либо через своего представителя;
- ❑ на представление налоговым органам и их должностным лицам пояснений по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок (см., напр., Постановление ФАС Московского округа от 20.05.2011 № КА-А40/4395-11 по делу № А40-64949/10-112-297);
- ❑ присутствовать при проведении выездной налоговой проверки (см., напр., Постановление ФАС Московского округа от 12.03.2009 № КА-А40/1670-09 по делу № А40-22512/08-141-71);
- ❑ получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- ❑ требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- ❑ не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;
- ❑ обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц;
- ❑ на соблюдение и сохранение налоговой тайны;
- ❑ на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;
- ❑ на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ (см., напр., Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 11.04.2016 № Ф10-509/2016 по делу № А54-1784/2014, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.12.2013 по делу № А46-5162/2013).



Обязанности налоговых органов при проведении налоговой проверки

Правам налогоплательщиков при проведении налоговых проверок корреспондируют соответствующие обязанности налоговых органов (далее также – ИФНС) и их должностных лиц (статьи 32 и 33 НК РФ). К ним относятся, в частности, следующие:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- направлять налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;
- осуществлять по заявлению налогоплательщика совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам;
- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.



Виды налоговых проверок

Видами налоговых проверок являются:

- ❖ камеральная налоговая проверка (статья 88 НК РФ);
- ❖ выездная налоговая проверка (статьи 89 НК РФ).

Основными признаками, определяющими различие между этими двумя видами налоговых проверок, являются:

Камеральные проверки

Выездные проверки

Основание

- ▣ Решение руководителя ИФНС (в соответствии с планом проверок)

- ▣ Факт сдачи налоговой декларации (решение налогового органа не требуется)

Предмет проверки

- ▣ Правильность уплаты налогов (одного или нескольких) за предшествующие 3 года

- ▣ Своевременность сдачи, правильность расчета и уплаты конкретного налога за налоговый период

Место проведения

- ▣ Адрес по месту нахождения налогоплательщика

- ▣ ИФНС

Срок

- ▣ 3 месяца (2 месяца – на основе налоговой декларации по НДС)

- ▣ 2 месяца (может быть продлен до 6 месяцев)

Периодичность

- ▣ По мере поступления в ИФНС налоговых деклараций

- ▣ Не более 2 проверок в течение 1 календарного года (за исключением повторных)

Виды мероприятий налогового контроля

- ▣ Проверяются только налоговые декларации

- ▣ - истребование документов
- осмотр
- выемка
- экспертиза документов
- допрос свидетеля
- встречная проверка



Налоги

Порядок проведения налоговых проверок

Порядок проведения налоговых проверок установлен соответственно статьями 88 (для камеральной налоговой проверки) и 89 (для выездной налоговой проверки) НК РФ.

Несмотря на принципиальную разницу между указанными видами налоговых проверок, они включают в себя последовательно следующие этапы:

- ✓ инициирование налоговой проверки (подача налоговой декларации или принятие решения ИФНС о проведении выездной налоговой проверки);
- ✓ осуществление налоговыми органами контрольных мероприятий в зависимости от вида проверки;
- ✓ завершение проверки и оформление ее результатов (составление ИФНС справки о проведенной выездной налоговой проверке, а также акта налоговой проверки - всегда при проведении выездной налоговой проверки (в течение 2 месяцев со дня составления справки) и только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах при проведении камеральной налоговой проверки (10 дней со дня завершения)).

В случае, если в акте налоговой проверки указывается на наличие выявленных налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах, по результатам рассмотрения материалов такой проверки руководитель ИФНС выносит одно из двух решений (пункт 7 статьи 101 НК РФ):

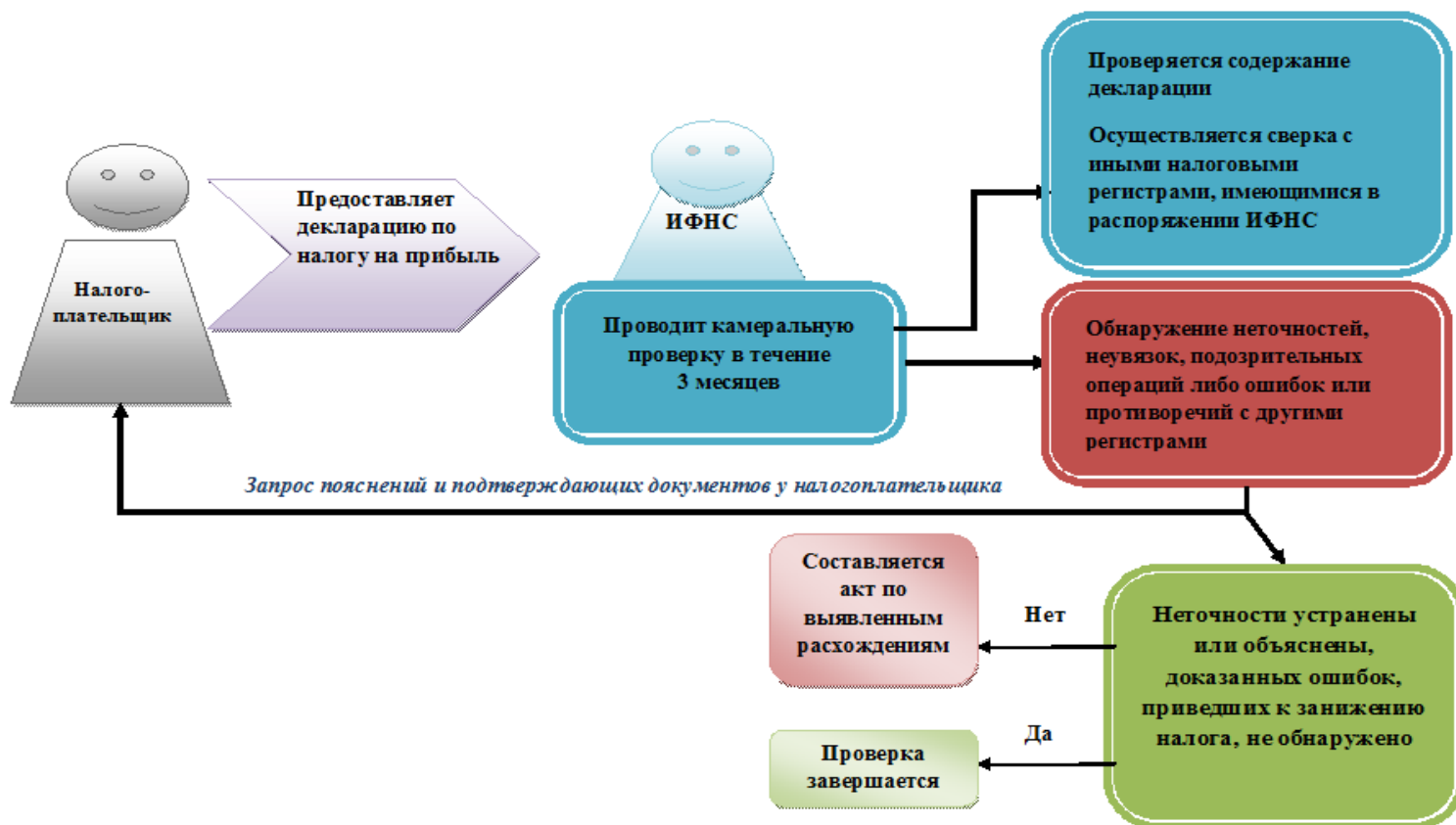
- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Примеры схем проведения налоговых проверок приведены на следующих слайдах материала.



Порядок проведения налоговых проверок

- 3.1. Алгоритм проведения камеральной налоговой проверки декларации по налогу на прибыль



Порядок проведения налоговых проверок

3.2. Алгоритм проведения выездной налоговой проверки



Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

1. Нарушения, влекущие безусловную отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (пункт 14 статьи 101, пункт 12 статьи 101⁴ НК РФ)

1.1. Нарушение права на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов (подпункт 15 пункта 1 статьи 21, пункт 2 статьи 101 НК РФ).

В силу пункта 14 статьи 101 и пункта 12 статьи 101⁴ НК РФ неизвещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов.

Судебная практика

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 40), постановление Президиума ВАС РФ от 16.06.09 № 391/09.



Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

1. Нарушения, влекущие безусловную отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (пункт 14 статьи 101, пункт 12 статьи 101⁴ НК РФ)

1.2. Нарушение права на обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, представить по нему свои объяснения (подпункт 15 пункта 1 статьи 21, пункт 2 статьи 101 НК РФ).

Нарушение права налогоплательщика на представление своих объяснений на практике чаще всего выражается в том, что ИФНС не сообщает проверяемому хозяйствующему субъекту ту или иную информацию о ходе налоговой проверки, в отношении которой налогоплательщик может представить объяснения и тем самым снять имеющиеся вопросы. В результате налогоплательщик лишается возможности дать свои объяснения по таким «скрытым» фактам.

Судебная практика

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 40), постановление Президиума ВАС РФ от 08.11.11 № 15726/10 и постановление ФАС Московского округа от 27.02.12 № А40-22857/11-75-98.



Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

2. Существенные нарушения, которые могут повлечь отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

2.1. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (либо заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы

Исходя из системного толкования положений статей 101 и 101⁴ НК РФ вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

Судебная практика

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 42).



Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

2. Существенные нарушения, которые могут повлечь отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

2.2. В документах налоговой проверки выводы обоснованы только ссылками на доказательства, которые получены с нарушением законодательства о налогах и сборах.

В качестве примера таких ситуаций можно привести:

- проведение допросов или опросов без предупреждения о праве не свидетельствовать против себя самого, предусмотренном статьей 51 Конституции РФ;
- проведение осмотров, выемок и т.п. без понятых.

Судебная практика

Постановления ФАС Центрального округа от 03.08.07 № А14-13603-206/467/24, ФАС Северо-Западного округа от 26.07.07 № А21-409/2007, ФАС Западно-Сибирского округа от 16.03.06 № Ф04-2374/2006(20768-А46-23).

Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

2. Существенные нарушения, которые могут повлечь отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

2.3. В документах налоговой проверки отсутствует обоснование выводов о допущенных налогоплательщиком нарушениях или такое обоснование представлено в общем виде без ссылки на конкретную норму НК РФ и подтверждающие документы.

В силу норм пункта 8 статьи 101 НК РФ, в решении ИФНС о привлечении к налоговой ответственности среди прочего должны быть изложены обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения и (или) обстоятельства, послужившие основанием для доначисления налога и пеней, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов.

Судебная практика

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 78).

Постановления ФАС Поволжского округа от 01.02.11 № А65-2850/2010, ФАС Центрального округа от 18.04.12 № А54-2296/2011 и ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.02.12 № А10-1351/2011 и от 18.01.12 № А78-2831/2011; постановления ФАС Уральского округа от 22.07.10 № Ф09-5618/10-СЗ, ФАС Поволжского округа от 13.07.10 № А65-29725/2009

Наиболее распространенные нарушения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

2. Существенные нарушения, которые могут повлечь отмену в судебном порядке решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

2.4. Проведение повторной камеральной налоговой проверки

По мнению Конституционного Суда РФ камеральная налоговая проверка как форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, не предполагает возможности повторной проверки уже подвергавшихся камеральному контролю налоговых деклараций.

Несмотря на то, что нормами НК РФ такой запрет не установлен, в нем не содержится понятия «повторная камеральная проверка».

Судебная практика

Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 № 736-О.

Постановления ФАС Северо-Западного от 15.11.10 № А56-2042/2010 и Поволжского от 02.02.10 № А12-10597/2009 округов.



Акционерное общество
«Федеральная корпорация
по развитию малого и среднего
предпринимательства»

Москва, Славянская площадь, д. 4,
стр. 1, тел. +7 495 698 98 00,

info@corpmsp.ru



АО «МСП Банк» – www.mspsbank.ru

Портал Бизнес-навигатора МСП –
www.smbn.ru