

Налоговая требует пояснения: рекомендации для налогоплательщика

Налоговые органы часто направляют налогоплательщикам требования о представлении пояснений и документов. Однако бывают случаи, когда налоговики **превышают свои полномочия**. Вам будет полезно разобраться, какие требования налоговых органов нужно исполнять, а какие нет. В статье даём вам простые, но важные рекомендации.

Претензии как способ удалённой проверки

Налоговые органы располагают большим количеством информации, которую получают как из внешних источников, так и от самих налогоплательщиков. Информационные системы аккумулируют и автоматически обрабатывают сведения, благодаря чему налоговики могут без выезда к налогоплательщику анализировать его отчётность и выявлять факты уклонения от уплаты налогов.

ИФНС часто проводит налоговый контроль удалённо, а именно:

- запрашивает пояснения по выявленным фактам
- истребует необходимые документы
- предлагает налогоплательщикам самостоятельно исправить ошибки и предоставить уточнённую декларацию

Как показывает практика, налоговые органы направляют налогоплательщикам большое количество требований о представлении пояснений и документов — свыше 5 млн в год.

На основании доклада руководителя ФНС России Даниила Егорова на XVIII Всероссийском налоговом форуме от 13 декабря 2022 года можно сделать вывод, что ФНС России планирует значительно сократить количество требований за счёт исключения тех, которые направлять нецелесообразно.

Случаи, в которых налоговая может направить требование

Налоговый кодекс регламентирует все права налоговых органов по направлению требований о предоставлении документов и пояснений. Согласно **п. 2.1 ст. 31 НК РФ**, это в полной мере относится как к налогам, так и к страховым взносам.

В **ст. 88, 93 и 93.1 НК РФ** регламентированы случаи, когда налоговая инспекция может направлять налогоплательщикам требования представить пояснения, информацию и документы.

Случай 1. Налоговая выявила противоречия при камеральной проверке и предполагает занижение налогов плательщиком

Этот случай является одним из самых распространённых.

Налоговая вправе запросить у налогоплательщика пояснения или предложить ему исправить ошибку и направить уточнённую декларацию (**п. 3 ст. 88 НК РФ**).

Форма, по которой налоговая вышлет требование: форма «Требование о представлении пояснений», приведённая в приложении № 4 к приказу ФНС России от 7 ноября 2018 года № ММВ-7-2/628@.

Важно: налоговая инспекция в данном случае не имеет права требовать документы, она может только потребовать дать пояснения или предоставить уточнённую декларацию.

Действия налогоплательщика, получившего такое требование:

- его обязанность — представить в течение **5 рабочих дней со дня получения** требования (11 рабочих дней с даты отправки налоговой требования по почте) пояснения либо признать, что допустил ошибку, и представить уточнённую налоговую декларацию
- его право (но **не обязанность**) — приложить к пояснениям документы

Случай 2. Налоговая проводит камеральную проверку декларации, и ей требуются дополнительные документы

Налоговая вправе при камеральной проверке потребовать от налогоплательщика не только пояснения, но и документы. Однако только в случаях, указанных в **ст. 88 НК РФ**.

| Случай | Документы, которые налоговая имеет право потребовать |
|---|--|
| В налоговой декларации заявлены льготы | документы, подтверждающие льготы |
| Представлена уточнённая декларация с уменьшенной суммой налога (сумма убытка увеличена). Сама декларация представлена по истечении 2-х лет со дня, установленного для её подачи | документы, подтверждающие изменение показателей в декларации |
| В расчёте страховых взносов присутствуют суммы, не подлежащие обложению, или применены пониженные тарифы | документы, подтверждающие не облагаемые взносами суммы и применение пониженных тарифов |
| Представлена декларация по НДС к возмещению из бюджета | документы, подтверждающие налоговые вычеты |

| | |
|---|---|
| Между данными в декларации по НДС, в журналах учёта полученных и выставленных счетов-фактур, самого налогоплательщика и других налогоплательщиков выявлены противоречия | счета-фактуры, первичные и другие документы в отношении операций, по которым возникли противоречия |
| Между сведениями деклараций по НДС (единой, УСН, ЕСХН) и данными по прослеживаемым товарам выявлены противоречия | счета-фактуры, первичные и другие документы, относящиеся к операциям с товарами, которые подлежат прослеживанию |
| Проводится проверка налогов, связанных с использованием природных ресурсов | документы, связанные с исчислением соответствующих налогов |

Форма, по которой налоговая вышлет требование: форма «Требование о представлении документов (информации)», утверждённая в приложении № 17 к приказу ФНС России от 7 ноября 2018 года № ММВ-7-2/628@. В **ст. 93 НК РФ** установлен порядок направления данного требования и представления по нему документов.

Способы вручения требования (п. 1 ст. 93 и п. 4 ст. 31 НК РФ):

| Способ вручения требования | Срок получения налогоплательщиком требования |
|--|--|
| Налогоплательщику лично или его представителю под расписку | в день вручения требования |
| Заказное письмо по почте | 6-ой день с даты отправки письма |
| Через интернет: <ul style="list-style-type: none"> • по ТКС • через личный кабинет налогоплательщика | <ul style="list-style-type: none"> • особый срок для ТКС: плательщик должен направить квитанцию о приёме документа. Днём вручения будет считаться дата в квитанции • следующий рабочий день после размещения на следующий рабочий день после получения его МФЦ |
| Через МФЦ | на следующий рабочий день после получения его МФЦ |

Обратите внимание: для расчёта крайнего срока важно правильно определить дату получения требования.

Для выездной и камеральной проверок действуют одинаковые правила направления требований:

- при выездной проверке налоговая инспекция может потребовать все документы, необходимые для проверки (**п. 12 ст. 89 НК РФ**)
- при камеральной проверке действуют ограничения, которые мы описали выше.

Обратите внимание на ссылки на НК РФ, указанные в требовании: в требовании о представлении документов в связи камеральной проверкой декларации по налогам должна присутствовать ссылка **только на ст. 93 НК РФ**. Данная статья устанавливает общие правила истребования документов, и ссылка на неё указывается всегда.

Если в требовании указана только **ст. 93 НК РФ** и из него видно, что документы нужны для проверки декларации самого налогоплательщика, а не его контрагентов, то права налоговой инспекции будут ограничены:

- временным периодом – допускается запрашивать документы только за тот период, за который сдана налоговая декларация, так как проверяется непосредственно эта декларация
- перечнем документов, ограниченным **ст. 88 НК РФ**

Если в требовании указана ещё и ссылка на **ст. 93.1 НК РФ**, то его направили налогоплательщику **по другой причине**: налоговикам требуется информация по контрагенту налогоплательщика или по определённой сделке.

Действия налогоплательщика, получившего такое требование: в течение **10** рабочих дней (16 рабочих дней даты отправки требования налоговой по почте) предоставить требуемые документы.

Специальные сроки представления документов установлены по следующим требованиям:

- по декларации, в которой заявлена ставка нулевая ставка НДС, — **30** календарных дней (**исключение**: услуги tax-free, по которым установлен срок календарных **20** дней)
- для консолидированной группы налогоплательщиков — **20** календарных дней
- для иностранных организаций, которые оказывают электронные услуги — **30** календарных дней

Если налогоплательщик не может представить документы в срок, необходимо не позднее дня, следующего за днём получения требования, уведомить об этом налоговую. Но это не будет гарантировать, что вам продлят сроки: налоговая служба может вынести решение о продлении срока или же отказать вам. **Обратите внимание:** это правило действует также и в нижеприведенных случаях.

Случай 3. Налоговая проверяет другого налогоплательщика и запрашивает документы у его контрагента или у организации, которая обладает информацией, связанной с проверяемым

Налоговая вправе потребовать у налогоплательщика документы по **п. 1 ст. 93.1 НК РФ**.

Форма, по которой налоговая вышлет требование: по форме приложения № 17, как и в случае 2. Налоговая инспекция, в которой организация состоит на учёте, направляет требование, действуя при этом по поручению инспекции, занимающейся проверкой плательщика, по которому запрашиваются документы.

Особенность - требование будет содержать 2 ссылки:

- на **ст. 93 НК РФ**, где установлены общие правила истребования документов
- на **п. 1 ст. 93.1 НК РФ** – ссылка должна быть именно на **п. 1** данной статьи, а не на **п. 1.1, 2 и 2.1 ст. 93 НК**, так как они устанавливают другие основания для запроса документов.

Форма требования содержит строку, в которой налоговая должна указать, по какой конкретно проверке они запрашивают документы или сведения. Однако налоговики не обязаны заполнять эту строку требования.

Согласно мнению Верховного Суда РФ (определение от 19 сентября 2018 года № 307-КГ18-14038 по делу № А42-7751/2017), отсутствие указания на конкретную контрольную проверку в требовании носит формальный характер и не говорит о недействительности требования налоговой инспекции. Об этом также говорит и Минфин РФ в письме от 9 февраля 2021 года № 03-02-11/8341.

Действия налогоплательщика, получившего такое требование: в течение **5 рабочих** дней исполнить его. Как упоминалось выше, если налогоплательщик направит уведомление о невозможности исполнения требования в установленное время, данный срок могут продлить.

Случай 4. Налоговая требует у плательщика документы и информацию без какой-либо проверки

Данный случай предусмотрен **п. 2 ст. 93.1 НК РФ**, однако формулировка в нём расплывчатая: налоговая может запрашивать документы, если «возникает обоснованная необходимость получения документов относительно конкретной сделки». В связи с этим налоговые органы могут запрашивать почти любые необходимые им документы или информацию.

При истребовании документов в связи с проверкой контрагента на основании **п. 1 ст. 93.1 НК РФ** налоговая может дополнительно добавить ссылку на этот пункт.

Особенность: порядок истребования с налогоплательщика документов и информации по сделке такой же, как и при проверке контрагента (**п. 1 ст. 93.1 НК РФ**). Разница только в сроках: предоставить документы нужно в течение **10**, а не 5 календарных дней.

Пункты 1.1 и 2.1 ст. 93.1 НК РФ предусматривают ещё 2 основания:

- проверка деклараций, расчётов инвестиционного товарищества и его участников
- истребование документов в отношении имущества, на которое обращено взыскание и задолженность по налогам составляет **более 1 млн рублей**

В статье данные случаи не рассматриваем, так как они не распространённые.

Получили требование от налоговой: что делать налогоплательщику

Если получили требование от налоговой, вам следует:

- определить основание, по которому было направлено требование
- если налоговая требует пояснений (по форме приложения № 4 к приказу № ММВ-7-2/628@), предоставьте именно пояснения, а не документы. Документы лучше приложить, если это в ваших интересах
- если заметили, что в декларации действительно допущена ошибка, направьте в налоговую уточнённую декларацию

Если налоговая проводит камеральную проверку вашей декларации, в требовании должна быть указана только **ст. 93 НК**. В этом случае необходимо проверить, соответствует ли перечень запрашиваемых документов положениям **ст. 88 НК РФ**.

Пример 1. Налоговая запросила документы, так как вы представили декларацию по НДС к возмещению (**п. 8 ст. 88 НК РФ**). В данном случае вашей обязанностью будет направить налоговой только документы, связанные с налоговыми вычетами: счета-фактуры, первичные документы по оприходованию товаров, принятию работ, услуг к учёту и т.д.

Если же налоговая потребовала представить документы из-за выявленных противоречий по операциям НДС в вашей декларации или в связи со сверкой данных деклараций других плательщиков НДС, вы обязаны представить только документы, которые относятся именно к указанным операциям.

Пример 2. Документы запрашиваются в связи с выездной или камеральной проверкой вашего контрагента (**п. 1 ст. 93.1 НК РФ**) – налоговая имеет право запросить только документы, касающиеся взаимоотношений с этим контрагентом.

Важно: если документы запрашиваются по сделке, объём требуемых документов должен ограничиваться данной сделкой.

Налоговая превысила свои полномочия: представлять ли документы

Рекомендация: прямо не следует отказывать налоговой в представлении документов – она может оштрафовать за отказ. Размеры штрафов следующие:

- **200 рублей** за 1 непредставленный документ, если документы были запрошены в отношении вас (**п. 1 ст. 126 НК РФ**)
- **10 000 рублей** за сам факт непредставления документов, если они были

запрошены по вашему контрагенту или по сделке (**п. 2 ст. 126 НК РФ**)

Свою правоту вам придётся доказывать в суде, но, как известно, судебная практика по таким спорам довольно противоречивая.

Советы:

1. Определите, есть ли в принципе возможность представить запрошенные документы. Если документ не предусмотрен законодательством, вы не обязаны составлять и представлять его. **Пример:** налоговая требует предоставить ей журнал учёта въезда и выезда автотранспорта. Однако законодательством не установлено ведение такого журнала, и в вашей компании его просто могут не вести. В таком случае сообщите налоговой инспекции, что его нет.
2. Если местная налоговая инспекция превысила свои полномочия, сразу по получению требования вы можете:
 - запросить у неё пояснения по действиям
 - обжаловать требование налоговой в вышестоящем налоговом органе — управлении ФНС по субъекту РФ

Наиболее эффективным будет официально направить жалобу в порядке **ст. 139 НК РФ**.

Жалобу нужно подать в вышестоящий налоговый орган, но через налоговую, требование которой вы хотите обжаловать (**п. 1 ст. 139 НК РФ**). Получается, что местной налоговой нужно будет принять меры по устранению нарушения прав лица, которое подало жалобу, а значит, в отношении самой себя (**п. 1 ст. 139 НК РФ**). Как правило, если налоговая инспекция понимает, что её действия нарушают права налогоплательщика, она, во избежание ухудшения показателей своей деятельности, корректирует требование и предлагает налогоплательщику отозвать жалобу.

3. Если местная налоговая инспекция не скорректировала свои действия после получения жалобы и вам всё же пришлось представить все запрошенные документы, решение вышестоящего налогового органа вам всё равно пригодится, чтобы на будущее понимать его позицию. Так вы сможете понять, по каким моментам можно отстаивать свои права в налоговой, а по каким нужно будет обращаться в суд.

Читайте также Привилегии и льготы для субъектов малого и среднего предпринимательства