Выездная проверка: полномочия ИФНС

При проведении выездной налоговой проверки налоговые инспекторы обладают значительными полномочиями, которые позволяют им активно вмешиваться в деятельность проверяемой компании. Однако стоит отметить, что эти полномочия **не безграничны**.
В данной статье мы рассмотрим, какие действия налоговой в рамках выездной проверки являются законными, а какие – нет.

Допустимый период, который может охватывать проверка

В соответствии с ограничением, установленным **в п. 4 ст. 89 НК РФ**, «глубина» выездной налоговой проверки (ВНП) составляет **3 года**. Однако стоит учесть, что здесь имеется в виду максимальное количество подлежащих проверке лет, которые предшествуют году, в котором была назначена проверка. Однако в НК РФ не указано никаких ограничений относительно общей продолжительности периодов, которые может охватить выездная проверка. Иными словами, в законодательстве нет запрета на то, чтобы проверяемый период в целом было более 3 лет.
Таким образом, налоговая служба имеет право провести проверку за период, **превышающий** трёхлетний срок, включая также **часть текущего года**. Такое заключение подтверждается постановлением арбитражного суда Московского округа от 26 сентября 2023 года № Ф05-21413/2023 по делу № А40-4237/2023.
Соответственно, если решение о назначении выездной налоговой проверки было принято в декабре, то проверке могут подвергнуться **последние 4 года** деятельности компании (3 предыдущих и текущий год). Отметим, что налоговые органы активно используют данную возможность на практике.
Важно учесть, что момент назначения выездной проверки определяется исключительно по **дате, указанной в самом решении**. Судебная практика не принимает во внимание никакие другие даты. Например, даты направления решения либо его фактического получения/вручения налогоплательщику, а также фактического начала контрольных мероприятий не имеют значения. Примером могут служить постановления арбитражного суда Волго-Вятского округа от 6 апреля 2022 года № Ф01-1000/2022 по делу № А28-3479/2021 и Западно-Сибирского округа от 12 ноября 2021 года № Ф04-6349/2021 по делу № А45-7503/2021.
Однако следует иметь в виду, что здесь возможны злоупотребления, например, когда решение оформляется в январе, но датируется задним числом – декабрём. Если возникнут сомнения в отношении подобных случаев, суд вправе потребовать от инспекторов предоставить дополнительные доказательства того, что решение действительно было издано в указанный в нём день.
В таких случаях в качестве доказательств могут быть предоставлены данные информационных систем налоговых органов. Например, в АИС «Налог-3» автоматически фиксируется дата регистрации решения о назначении ВНП. Суды признают именно эту дату издания решения и считают, что решение подписано уполномоченным должностным лицом (постановление АС Дальневосточного округа от 6 декабря 2022 года № Ф03-5940/2022 по делу № А51-4497/2022).

Продолжительность проверки

По общему правилу в силу **п. 6 ст. 89 НК РФ** проверка может продолжаться **до 2-х месяцев**. Однако этот срок может быть **продлён до 4-х месяцев**. Непредоставление проверяемым лицом документов по запросу контролёров является одним из оснований для такого

продления. При этом не имеет значения, был ли плательщик привлечён к ответственности за это или нет, так как продление проверки не является санкцией за нарушение. Поэтому, даже если налоговая оштрафовала плательщика за непредставление документов, двойная ответственность при последующем продлении срока проверки не возникает (постановление арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 1 августа 2023 года № Ф02-3590/2023 по делу № А33-26632/2022).
Кроме того, НК РФ предусматривает возможность **приостановки проверки**. Она разрешается на период, в течение которого требуют документы от третьих лиц, проводят экспертизу и т.д. Во время приостановки проверки ИФНС не может требовать от налогоплательщика представление документов (**п. 9 ст. 89 НК РФ**). Однако этот запрет не касается ранее изданных требований. Налогоплательщик обязан представить документы, которые были запрошены до момента приостановки. При этом «заморозка» проверки не влияет на срок исполнения требования: документы необходимо предоставить в **течение 10 дней** с момента получения требования, а не с момента возобновления проверки (постановление арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 июня 2018 года № Ф02-2019/2018 по делу № А10-3056/2014).
Период приостановки определяется датами, указанными непосредственно в решении, а не в соответствии с правилами исчисления сроков, установленными **ст. 6.1 НК РФ**. Налоговая проверка приостанавливается и возобновляется именно в указанный в решении день, а не на следующий за ним (постановление арбитражного суда Северо-Западного округа от 26 сентября 2022 года № Ф07-12524/2022 по делу № А56-112921/2021).

Обязателен ли выезд инспекторов на проверку

Хотя проверка называется выездной, инспекторы **не обязаны фактически выезжать** к проверяемому субъекту. Поэтому тот факт, что в рамках ВНП инспекторы работают только с документами и не являются на место ведения хозяйственной деятельности, не является нарушением (постановления арбитражного суда Дальневосточного округа от 12 августа 2021 года № Ф03-4170/2021 по делу № А04-9231/2020 и Московского округа от 22 апреля 2019 года № Ф05-5015/2019 по делу № А40-150759/2018).

Требования к составу проверяющих

В НК РФ нет ограничений по составу проверяющих. Участники проверки могут быть определены начальством инспекции, в которой зарегистрирован проверяемый. В состав проверяющих могут быть включены сотрудники других инспекций. Привлечённая инспекция на законном основании имеет право подключиться к проверке и осуществлять все необходимые для этого действия. К примеру, она имеет возможность самостоятельно направлять запросы на предоставление необходимых документов, и эти требования будут иметь законную силу даже без подписи руководителя ИФНС, в которой состоит на учёте проверяемый (определение Верховного Суда от 27 апреля 2020 года № 307-ЭС20-5342 по делу № А56-47055/2019).
То, что налогоплательщик может считать инспекторов заинтересованными и необъективными и не доверять им, **никак не влияет** на право таких лиц проводить налоговую проверку (постановление арбитражного суда Московского округа от 18 августа 2022 года № Ф05-13867/2022 по делу № А40-172028/2021).

Какие проверочные мероприятия проводят при ВНП

Теперь приступим к самим проверочным мероприятиям. В рамках ВНП налоговые органы

обладают широкими полномочиями и могут проводить:

- допросы
- осмотры
- выемки
- экспертизы

Допрос: где и как должен проходить, кого можно допрашивать

В ходе проверки могут быть допрошены **любые лица**, обладающие хоть какой-либо информацией, относящейся, по мнению налоговой, к предмету проверки (**п. 1 ст. 90 НК РФ**). В том числе в качестве свидетелей могут допрашивать руководителя компании, а также других заинтересованных лиц. Главное, чтобы им сообщили о праве не давать показания против себя самого, предусмотренное **ст. 51 Конституции РФ** (постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17 мая 2018 года № Ф01-1539/2018 по делу № А43-24714/2017).
Также в ходе проверки ИФНС может допросить работников компании. Инспекция **не обязана** пускать на допрос представителя работодателя, за исключением случаев, когда он одновременно является представителем опрашиваемого лица и имеет соответствующую нотариальную доверенность или статус адвоката. В остальных случаях решение о присутствии представителя принимает инспектор, проводящий допрос, и отказ в допуске представителя компании не является нарушением (определение Верховного Суда от 16 июня 2020 года № 301-ЭС20-8110 по делу № А29-1607/2019).
Есть особенности в определении лица, которое может проводить допрос от имени налоговой инспекции. Это зависит от **места проведения мероприятия**. Если допрос проходит на территории проверяемого субъекта, допрашивать может только тот, кто указан в решении о назначении ВНП. Другие должностные лица не могут проводить такой допрос. Если же налоговая инспекция вызывает допрашиваемого к себе, допрашивающим может быть любой инспектор, а не только те, которые указаны в решении о проверке (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22 мая 2018 года № Ф02-1906/2018 по делу № А19-6999/2017).
Согласно **п. 1 ст. 90 НК РФ**, результат допроса фиксируется в протоколе, в котором обязательно должно быть указано:

- Ф.И.О. проводившего допрос инспектора
- отметка о вручении копии протокола свидетелю
- собственноручная запись свидетеля со словами «с моих слов записано верно, мною прочитано» — без этого протокол будет недействительным (постановление арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 февраля 2020 года № Ф04-7278/2019 по делу № А03-5201/2019)

Инспектор должен составить протокол непосредственно во время проведения допроса. Отложить это нельзя. Документ, составленный через день или два после допроса, не может использоваться в качестве доказательства (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 февраля 2020 года № Ф04-7278/2019 по делу № А03-5201/2019).

Осмотр, правила его проведения

Ещё одно мероприятие, доступное налоговым инспекторам в ходе выездной проверки, — осмотр территорий и помещений проверяемого (**ст. 92 НК РФ**). Правила осмотра территорий и помещений в рамках проверки позволяют контролёрам осматривать только объекты, принадлежащие самому налогоплательщику. ИФНС **не имеет права осматривать помещения других лиц**, включая те, что связаны с проверяемым, ни сама, ни путём выдачи соответствующих поручений другим инспекциям (определение Верховного Суда от 11 июня 2021 года № 310-ЭС21-8061, апелляционное определение апелляционной коллегии Верховного Суда от 27 августа 2019 года № АПЛ19-333, постановления арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28 декабря 2021 года № Ф04-7935/2021 по делу № А70-4498/2021 и

арбитражного суда Московского округа от 14 апреля 2022 года № Ф05-6137/2022 по делу № А40-17483/2021).
Однако НК РФ не запрещает осматривать помещения, принадлежащие налогоплательщику, но сданные в аренду. Поэтому, если проверка проводится в отношении арендодателя, ИФНС может осмотреть любое из сдающихся помещений. Уведомление арендатора о таком осмотре не является обязательным: осмотр может быть проведён даже в его отсутствие (постановление арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19 сентября 2018 года № Ф04-3639/2018 по делу № А27-220/2018).

Выемка документов

Согласно **ст. 94 НК РФ**, в рамках ВНП инспекторы вправе проводить выемки документов и предметов. Причём, в отличие от осмотра, выемка может осуществляться не только по официальному адресу налогоплательщика, но и в месте фактического хранения соответствующих документов, даже если это место принадлежит другой компании или ИП (определение Верховного Суда от 18 марта 2020 года № 305-ЭС20-2116 по делу № А40-58951/2019).
ИФНС может выдать приказ о выемке документов не только в случае, если налогоплательщик уклоняется от предоставления копий документов, но и в случае подозрения, что их могут изменить или уничтожить (постановление арбитражного суда Московского округа от 3 февраля 2022 № Ф05-34916/2021 по делу № А40-76129/2021).
Таким образом, ФНС может провести выемку документов:

- без выставления предварительного требования на их предоставление (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 24 декабря 2019 года № Ф06-54805/2019 по делу № А06-1454/2019)
- после выставления соответствующего требования, даже если установленный срок исполнения требования ещё не истёк (постановление арбитражного суда Уральского округа от 11 июня 2019 года № Ф09-2372/19 по делу № А34-6365/2018)

Согласно **п. 1 ст. 94 НК РФ**, осуществление выемки проводится на основании отдельного постановления. Однако в таком постановлении не указывается точный перечень документов, подлежащих изъятию. Выемка будет считаться законной, если в постановлении указан только предполагаемый объём документов, которые будут изъяты (постановления арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15 августа 2018 года № Ф02-3708/2018 по делу № А19-20216/2017 и арбитражного суда Поволжского округа от 2 августа 2022 года № Ф06-20456/2022 по делу № А06-2349/2021).
Состав и количество документов, изымаемых у налогоплательщика, в процессе выемки могут измениться, в том числе увеличиться. Если эти документы имеют отношение к предмету проверки, то их изъятие не является нарушением (определение Верховного Суда от 8 октября 2019 года № 309-ЭС19-16872 по делу № А34-6365/2018).
В ходе выемки инспекторы имеют право изъять не только бумажные документы, но и при необходимости жёсткие диски компьютеров, диски, флешки и другие носители информации, на которых содержатся документы или электронная информация (определение Верховного Суда от 10 июля 2019 года № 305-ЭС19-11972 по делу № А40-36991/2018). При этом важно, чтобы каждый из изъятых предметов был указан в протоколе, составленном в результате выемки, а также были указаны его индивидуальные признаки и стоимость.
Если же в протоколе указаны только данные о наименовании изъятых предметов, выемка будет считаться **незаконной** (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 20 декабря 2019 года № Ф06-55252/2019 по делу № А06-841/2019).

> **Обратите внимание:** налоговая инспекция несёт полную материальную ответственность за сохранность изъятого имущества. Если это имущество потеряно, стоимость дисков, флешек и других материальных

> носителей может быть взыскана с ИФНС. При этом передача изъятого имущества на хранение третьему лицу не освобождает налоговую от такой ответственности (постановление арбитражного суда Уральского округа от 18 марта 2022 года № Ф09-10425/21 по делу № А60-16179/2021).

При проведении выемки инспекторы вправе вскрывать помещения и сейфы, в том числе с использованием методов **взлома**. Это допустимо, если налогоплательщик отказывается добровольно открыть их или уклоняется от этого, ссылаясь на отсутствие ключей или уполномоченных лиц. В такой ситуации выемка считается законной, а стоимость повреждённых дверей и сейфов не возмещается (постановление арбитражного суда Поволжского округа от 27 февраля 2023 года № Ф06-354/2023 по делу № А06-2228/2021).

> **Важно:** при проведении выемки и осмотра должны присутствовать понятые. Однако ИФНС не может привлекать сотрудников налоговых органов в качестве понятых. При этом запрета на участие работников проверяемого плательщика в качестве понятых нет (определение Верховного Суда РФ от 29 марта 2019 года № 309-ЭС19-2530 по делу № А60-4234/2018).

Экспертизы в рамках ВНП

Согласно **ст. 95 НК РФ**, инспекторы вправе проводить в рамках ВНП экспертизы. При этом проверяющие лица обязаны (**пп. 6 и 7 ст. 95 НК РФ**):

- предоставить налогоплательщику постановление о проведении экспертизы
- обеспечить налогоплательщику право заявить отвод эксперту
- дать возможность налогоплательщику просить о назначении «своего» эксперта
- позволить налогоплательщику представить дополнительные вопросы, присутствовать при проведении экспертизы, давать эксперту объяснения, а также ознакомиться с заключением эксперта

Перечень обязанностей проверяющих лиц является исчерпывающим. В связи с этим инспекция не должна передавать налогоплательщику копии документов, направляемых на экспертизу (постановление арбитражного суда Уральского округа от 18 мая 2022 года № Ф09-1926/22 по делу № А76-32392/2021). Кроме того, инспекция не обязана уведомлять проверяемого о том, что эксперту передаются те или иные дополнительные документы (постановление арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 4 февраля 2019 года № Ф02-6030/2018 по делу № А19-6835/2018).

Выбор учреждения или эксперта, осуществляющего исследование, также полностью зависит от налоговой инспекции. В данном случае налогоплательщик имеет право лишь подавать мотивированные отводы. Однако инспекция вправе рассмотреть и **отклонить** такой отвод только после передачи всей информации эксперту (постановление арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20 сентября 2018 года № Ф02-4022/2018 по делу № А19-1086/2018).

Назначать экспертизу могут только инспекторы, указанные в решении о ВНП (постановление арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22 мая 2018 года № Ф02-1906/2018 по делу № А19-6999/2017).

> **Читайте также** Причины исключения из ЕГРЮЛ и ЕГРИП