

# Полномочия налоговых органов при истребовании документов

**Роман Шишкин,**  
ведущий юрист-консульт  
департамента налоговой  
безопасности и судебной защиты  
«КСК групп»

Истребование документов у налогоплательщика является чуть ли не самой действенной формой налогового контроля при проведении налоговых проверок. Несмотря на достаточно четкое регулирование ст. 93 НК РФ порядка выставления требования и срока представления документов налогоплательщиком, на практике спорные ситуации довольно часто возникают.

Согласно общему правилу истребуемые документы представляются в течение 10 дней с момента получения требования. Отсчет срока начинается на следующий день за днем фактического вручения требования налогоплательщику и исчисляется в рабочих днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ). Сотрудники налоговой инспекции четко следят за истечением указанного срока, и, если документы будут представлены с опозданием, на организацию будет наложен штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ).

## Спасаемся от санкций

В судах налогоплательщикам часто удается снизить сумму санкций, учитывая смягчающие обстоятельства или даже избежать начисления штрафа в полном объеме (постановление ФАС Московского округа от 29.02.2012 г. № А40-54137/11-116-156). К примеру, суды принимают во внимание частичное исполнение требования в срок, большой объем запрошенных документов, незначительный срок просрочки, направление в инспекцию письма с просьбой рассмотрения вопроса о возможности отсрочки срока представления документов (постановления ФАС Московского округа от 6.07.2012 г. № А40-124869/11-75-498 и от 4.05.2012 г. № А40-77795/11-90-338 и др.).

Если налогоплательщик не укладывается в установленные сроки представления документов, ему следует воспользоваться предусмотренным п. 3 ст. 93 НК РФ правом и в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомить налоговый орган о невозможности представления документов с указанием причин, а также сообщить о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить необходимые документы.

Вопрос о продлении сроков решается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, и в течение 2 дней с момента получения заявления налогоплательщика принимается соответствующее решение.

При этом отсутствие ответа на заявление о продлении срока представления документов не освобождает налогоплательщика от ответственности за непредставление документов (постановление ФАС Восточно-Сибирского

округа от 15.01.2009 г. № А19-8676/08-33-Ф02-6940/08 по делу № А19-8676/08-33).

## Представьте то, не знаем что

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс не содержит перечня документов, которые инспекторы могут запросить в ходе проведения проверки. По сути это означает, что в ходе проведения проверки могут быть истребованы любые бумаги, свидетельствующие о совершении хозяйственных операций: регистры бухгалтерского и налогового учета, договоры, акты, счета, платежные документы и т.д.

На практике конкретный перечень истребуемого определяется самим инспектором на основании анализа видов деятельности предприятия. Так, у налогоплательщика, занимающегося торговлей продовольственными товарами, как правило, запрашиваются конкретные договоры, товарные накладные, акты приема товаров.

При этом могут быть запрошены документы, прямо не предусмотренные Налоговым кодексом. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 22.02.2012 г. по делу № А40-28385/11-129-127 арбитры указали, что истребованные инспекцией документы (проектно-сметная документация, инструкция по эксплуатации системы измерений количества и показателей качества нефти и т.д.) непосредственно связаны с исчислением налогов. Поэтому привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ за их непредставление правомерно.

Поддержал такую позицию и президиум ВАС РФ, указавший в постановлении от 15.03.2012 г. № 14951/11 по делу № А40-54354/10-4-301, что налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, при выявлении в ходе камеральной проверки несоответствий между этими данными и сведениями, содержащимися в имеющихся у инспекции документах, полученных ею в ходе налогового контроля.

При проведении камеральной налоговой проверки по НДС налоговый орган вправе истребовать документы, подтверждающие право на налоговые льготы у налогоплательщиков, использующих такие льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ), прилагаемые к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены вместе с декларацией или расчетом (п. 7 ст. 88 НК РФ), подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога (п. 8 ст. 88 НК РФ).

В данном случае запрашиваются журналы учета полученных счетов-фактур, заключенные договоры, первичные документы, подтверждающие постановку на учет товаров (работ, услуг), по которым заявлены вычеты налога на добавленную стоимость.

При этом в выставленном требовании должен содержаться перечень запрашиваемых документов. В противном случае суд может признать незаконным привлечение налогоплательщика к ответственности в случае непредставления документов.

В постановлении президиума ВАС РФ от 8.04.2008 г. № 15333/07 по делу № А65-1455/2007-СА2-34 отмечено, что установление размера штрафа исходя из предположительного наличия у налогоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных документов (по каждому виду) недопустимо.

## От нюанса к нюансу

Во избежание лишних споров при подаче документов в инспекцию организации стоит составить описание направляемых документов. В соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ документы должны быть представлены в налоговый орган в виде надлежащим образом заверенных копий. Однако с целью сэкономить время на копирование и заверение документов организации иногда направляют оригиналы документов. При этом суды зачастую признают данную форму представления документов не противоречащей НК РФ (постановление ФАС Московского округа от 25.08.2011 г. № КА-А40/9135-11 по делу № А40-89259/10-114-377).

*...арбитры указали, что истребованные инспекцией документы (проектно-сметная документация, инструкция по эксплуатации системы проверки качества нефти и т.д.) непосредственно связаны с исчислением налогов...*

Действующим законодательством не регламентирован также вопрос о приостановлении 10-дневного срока на представление документов при приостановлении налоговым органом самой проверки. Не дает однозначного ответа и судебная практика. Так, по мнению ФАС Западно-Сибирского округа (постановление от 2.09.2011 г. по делу № А75-9865/2010) и представителей Минфина России (письмо от 3.07.2008 г. № 03-02-07/1-246) приостановление самой проверки не влечет приостановление срока на представление документов. С такой позицией не согласились судьи ФАС Восточно-Сибирского округа (постановление от 27.07.2011 г. по делу № А78-343/2011),

указавшие, что в период приостановления проверки налогоплательщик не обязан представлять истребованные документы.

В любом случае налогоплательщику лучше не рисковать быть подвергнутым штрафным санкциям и представлять документы независимо от приостановления самой проверки.

Важной гарантией прав налогоплательщиков является установленная п. 5 ст. 93 НК РФ норма о запрете истребования у проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков) документов, ранее уже представленных в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

## Лично в руки

Согласно общему правилу требование о представлении документов должно быть передано лично законному (ст. 27 НК РФ) либо уполномоченному (ст. 29 НК РФ) представителю.

*...не считается правомерным вручение требования родственнику руководителя компании, сотруднику другого общества, находящегося по одному адресу с налогоплательщиком...*

Законным представителем выступает руководитель организации, уполномоченным представителем может являться любое лицо, на которое выдана доверенность для представления интересов налогоплательщика. К примеру, это может быть главный бухгалтер либо юрист предприятия.

При этом требование должно быть вручено лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. При вручении требования под расписку возникает вопрос: кто должен расписаться на требовании, чтобы считалось, что налогоплательщик его получил?

Требование будет считаться врученным надлежащим образом, если в его получении расписался сам налогоплательщик или его законный (уполномоченный) представитель. Не считается правомерным вручение требования род-

ственнику руководителя компании (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2008 г. № Ф04-772/2008 (197-А27-23) по делу № А27-6029/2007-2), сотруднику организации, не уполномоченному налогоплательщиком на получение документов (постановление ФАС Уральского округа от 24.01.2011 г. № Ф09-10932/10-С2), сотруднику другого общества, находящегося по одному адресу с налогоплательщиком (постановление ФАС Центрального округа от 7.09.2009 г. по делу № А64-6542/08-13).

В электронном виде требование направляется по телекоммуникационным каналам в соответствии с порядком, утвержденным приказом ФНС России от 17.02.2011 г. № ММВ-7-2/168@.

И только если указанными способами требование передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом. Отправленное по почте требование считается полученным по истечении 6 рабочих дней с даты направления заказного письма (п. 6 ст. 6.1, п. 1 ст. 93 НК РФ). При этом судебная практика не приходит к единому мнению о необходимости доказывания налоговым органом факта получения налогоплательщиком требования.

Одни суды считают, что действия инспекции неправомерны (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 18.09.2009 г. по делу № А53-19396/2008 и ФАС Московского округа от 19.10.2010 г. № КА-А40/12520-10).

Другие говорят о том, что налогоплательщики должны самостоятельно обеспечить своевременное получение корреспонденции (постановления ФАС Московского округа от 22.12.2009 г. № КА-А40/14170-09 и ФАС Поволжского округа от 24.03.2009 г. по делу № А12-9659/2008).

При нарушении установленного порядка вручения требования лично представителю организации или по электронным каналам связи действия инспекции могут быть признаны недействительными в судебном порядке (постановление ФАС Северо-Западного округа от 23.05.2012 г. по делу № А52-2540/2011).

На практике зачастую отправленная по почте корреспонденция не всегда доходит до получателя и возвращается отправителю с отметкой «по адресу не значится». Такая ситуация может возникнуть, к примеру, когда адресат фактически по зарегистрированному адресу не располагается либо невручение документа произошло по причине сбоя в работе почты.

В данном случае решение инспекции будет признано законным только в том случае, если налоговый орган докажет, что предпринял попытки вручения требования по всем известным адресам организации (постановление

ФАС Поволжского округа от 23.03.2010 г. № А65-26274/2009).

Истребуемые документы можно представить в налоговый орган как в бумажном виде, передав их заверенные копии в канцелярию или направить по почте заказным письмом, так и в электронной форме путем направления по телекоммуникационным каналам связи в порядке, установленном приказом ФНС России от 17.02.2011 г. № ММВ-7-2/168@. При этом представлять в инспекцию бумажные копии документов уже не потребуются.

По почте документы направляются заказным письмом с описью вложения. В качестве доказательства представления документов суды принимают опись вложения в ценные письма и почтовые квитанции к указанным описям. Они содержат подтверждающий оттиск календарного штемпеля и подпись работника отделения почтовой связи (постановление ФАС Московского округа от 7.07.2009 г. № КА-А40/6140-09). Можно использовать уведомление о вручении, на котором отметку о вручении проставит представитель налогового органа.

## Было не было

Подтверждением поступления документов в случае их направления по ТКС будет электронная квитанция о приеме. После получения документов у налогового органа может возникнуть ряд вопросов, на основе чего представитель организации может быть вызван для дачи пояснений на допрос.

В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Применительно к сотрудникам проверяемой организации речь, безусловно, идет прежде всего о генеральном директоре и главном бухгалтере, которым проверяющие, как правило, задают вопросы относительно конкретных условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности за проверяемый период (какой вид деятельности предприятия является основным, исходя из каких принципов находятся конкретные контрагенты, кто и каким образом отвечает за проверку их добросовестности и согласование условий поставок товаров, оформление и передачу первичных документов и т.д.).

Однако в ряде случаев для получения дополнительных доказательств сотрудниками налоговых органов могут быть привлечены и иные сотрудники.

Так, постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2012 г. по делу № А56-156/2012 признан обоснованным отказ в возмещении сумм НДС, т.к. налоговым органом, в т.ч. на основании проведенных показаний работников складов и водителей налогоплательщика, опровергнута реальность хозяйственных операций с контрагентом.

Для проведения допроса свидетель необязательно должен явиться в инспекцию. Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях.

По результатам проведения допроса все показания свидетелей заносятся в протокол (ст. 99 НК РФ). На практике сотрудники налоговых органов могут искажать получаемые от свидетелей ответы, отражая их в протоколе в более удобной для себя форме.

Так, в постановлении от 25.05.2011 г. по делу № А54-3859/2010 ФАС Центрального округа отметил, что сотрудниками инспекции были искажены показания свидетелей (часть свидетелей затруднились ответить на вопрос о расположении в магазине предприятия определенного оборудования, в то время как в протоколах допросов отражены показания об отсутствии данного оборудования в принципе).

Во избежание возможных спорных ситуаций рекомендуется проводить инструктаж среди работников предприятия, разъясняя им их права и обязанности в рамках проведения допроса, в т.ч. право на отказ от дачи показаний на основании ст. 51 Конституции РФ, согласно которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников.

*...по результатам проведения допроса все показания заносятся в протокол (ст. 99 НК РФ). На практике налоговики могут искажать получаемые от свидетелей ответы, отражая их в протоколе в более удобной для себя форме....*

Допрос свидетелей, равно как и истребование у налогоплательщика подтверждающих документов, является действенной мерой проведения мероприятий налогового контроля. Полученные в рамках указанных мероприятий результаты с высокой долей вероятности могут быть положены в основу доначислений соответствующих налогов по итогам проверки, избежать которых налогоплательщик может только путем надлежащего ведения налогового учета и привлечения профессиональных налоговых консультантов. ■