

**Министерство финансов Российской Федерации  
ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ПИСЬМО**

**от 23 мая 2013 года N АС-4-2/9355**

**[О налоговом контроле]**

Федеральная налоговая служба в связи с обращениями территориальных налоговых органов направляет ответы на вопросы, возникающие при осуществлении мероприятий налогового контроля.

Действительный  
государственный советник  
Российской Федерации 3 класса  
С.Н.Андрющенко

1. Вопрос: Каким образом можно провести выемку документов, находящихся в жилом помещении (при отсутствии офиса, производственных помещений) проверяемого физического лица? В случае, если налогоплательщик представить добровольно документы отказывается, просим дать рекомендации по дальнейшим действиям.

Ответ: Возможность проведения проверки физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, установлена статьей 89 Кодекса.

Однако, ввиду особой специфики данного субъекта, а также прав других лиц, проживающих в жилых помещениях проверяемого физического лица, представители налоговых органов не могут:

- находиться в этих жилых помещениях помимо или против воли проживающих в них физических лиц. Соответственно, в отсутствие такого согласия выездная налоговая проверка, как представляется, будет проводиться по месту нахождения налогового органа (ст.25 Конституции Российской Федерации и п.5 ст.91 Кодекса);

- провести осмотр жилых помещений проверяемого физического лица, а также другого имущества проверяемого физического лица, находящегося в жилых помещениях (ст.92 Кодекса);

- произвести выемку документов и предметов, находящихся в жилых помещениях проверяемого физического лица, даже если проверяемое физическое лицо не представило запрошенные налоговым органом документы в установленный срок (ст.ст.93 и 94 Кодекса).

Однако в рамках выездной проверки независимо от наличия согласия проверяемого физического лица налоговые органы могут:

-запросить у него необходимые для проверки документы;

- провести осмотр имущества проверяемого физического лица, находящегося в его нежилых помещениях, в том числе недвижимого имущества, не являющегося жилым помещением;

-произвести выемку документов и предметов, находящихся в нежилых помещениях проверяемого физического лица, если проверяемое лицо не представило запрашиваемые налоговым органом документы в установленный срок;

-вызвать для дачи показаний в качестве свидетеля любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля (ст.90 Кодекса - привлечь специалистов и экспертов (ст.ст.95 и 96 Кодекса);

-истребовать у лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого физического лица, эти документы или информацию (ст.93.1 Кодекса).

В случае, если налогоплательщик - физическое лицо препятствует проведению проверки, подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса предусмотрено, что налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

При этом необходимо учитывать, что если одну из составляющих частей для определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц - доходы - налоговый орган определяет расчетным методом, то и другую ее часть - налоговые вычеты - налоговый орган также должен был определить расчетным методом с учетом положений абз.4 п.1 ст.221 Кодекса о возможности применения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов от общей суммы доходов. Указанная позиция изложена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 09.03.2011 N 14473/10.

В силу положений пункта 4 статьи 101 Кодекса при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением Кодекса. Указанная правовая позиция изложена в постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 N 17393/10.

2. Вопрос: На основании п.10 ст.101 Кодекса предусмотрено принятие налоговым органом решения о принятии обеспечительных мер. Однако статья 101 Кодекса не предусматривает ограничения на принятие обеспечительных мер, в случае если имущество находится в залоге. Имеет ли право налоговый орган принимать обеспечительные меры в отношении имущества налогоплательщика, если оно находится в залоге?

Ответ: В силу п.10 ст.101 Кодекса после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять обеспечительные меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Для принятия обеспечительных мер руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение, вступающее в силу со дня его вынесения и действующее до дня исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо до дня отмены вынесенного решения вышестоящим налоговым органом или судом.

Обеспечительными мерами могут быть:

- 1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа;
- 2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст.76 Кодекса.

При этом в п.10 ст.101 Кодекса определен порядок применения указанных обеспечительных мер.

Нормами налогового законодательства не предусмотрено каких-либо исключений из состава имущества, в отношении которого могут быть применены обеспечительные меры в виде запрета на его отчуждение (передачу в залог).

На основании изложенного принятие налоговым органом обеспечительных мер, предусмотренных п.10 ст.101 Кодекса, в отношении имущества налогоплательщика, находящегося в залоге не нарушает прав как общества, в отношении имущества которого приняты обеспечительные меры, так и залогодержателя.

Указанная правовая позиция выражена в Постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 06.09.2010 по делу N A13-15752/2009 и ФАС Уральского округа от 22.05.2012 по делу N A50-15031/2011 (Определением ВАС РФ от 13.08.2012 N ВАС-9971/12 отказано в передаче дела в президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора).

3. Вопрос: В ходе выездной налоговой проверки проверяемый налогоплательщик - физическое лицо умер. Как оформить результаты проверки и какое вынести решение? А также, каким образом возможно реализовать материалы выездной налоговой проверки, если после составления акта по результатам проверки единственный руководитель и учредитель организации умер?

Ответ: В соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 44 Кодекса обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

С момента смерти физического лица, в отношении которого проводится либо проведена выездная налоговая проверка, соответственно, прекращается проверка либо процессуальные действия по составлению акта проверки, а также рассмотрению материалов налоговой проверки, в зависимости от того, на какой стадии налогового контроля наступил указанный факт, с которым статья 44 Кодекса связывает прекращение налоговых обязательств.

Завершения контрольных мероприятий рекомендуется оформить докладной запиской на имя начальника (заместителя начальника) инспекции, составленной проверяющими, с приложением документов, подтверждающих факт смерти (объявления умершим) физического лица.

По реализации мероприятий налогового контроля в случае смерти единственного учредителя и руководителя организации необходимо отметить следующее:

В соответствии с пунктом 1 статьи 1176 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) в состав наследства участника общества с ограниченной ответственностью входит доля этого участника в уставном капитале общества.

Согласно пунктам 1, 2 статьи 1163 ГК РФ свидетельство о праве на наследство выдается наследникам в любое время по истечении шести месяцев со дня открытия наследства, за исключением случаев, предусмотренных ГК РФ. При наследовании как по закону, так и по завещанию, свидетельство о праве на наследство может быть выдано до истечения шести месяцев со дня открытия наследства, если имеются достоверные данные о том, что кроме лиц, обратившихся за выдачей свидетельства, иных наследников, имеющих право на наследство или его соответствующую часть, не имеется.

Если в составе наследства имеется имущество, требующее не только охраны, но и управления, в частности, доля в уставном капитале хозяйственного общества, нотариус в соответствии со статьей 1026 ГК РФ в качестве учредителя доверительного управления заключает договор доверительного управления этим имуществом (статья 1173 ГК РФ).

В сложившейся ситуации полагаем целесообразным связаться с нотариусом, за которым закреплен соответствующий нотариальный участок по месту жительства бывшего учредителя организации для прояснения вопросов наследования доли в уставном капитале общества и инициирования в необходимом случае доверительного управления наследственным имуществом. Полагаем, что доверительный управляющий вправе будет получить акт налоговой проверки, а также представлять налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки.

В случае, если никто из наследников не обратится за выдачей свидетельства о наследстве и имущество общества перейдет в доход государства, завершение контрольных мероприятий рекомендуется также оформить докладной запиской на имя начальника (заместителя начальника) инспекции, составленной проверяющими, с приложением документа, подтверждающего факт смерти (объявления умершим) учредителя (руководителя) организации, а также документа, подтверждающего право государства на наследство, выдаваемое нотариальным органом.

4. Вопрос: Является ли срок для продления срока рассмотрения материалов

налоговой проверки пресекательным, и вправе ли руководитель налогового органа в случае очередной неявки лица, приглашенного для участия в рассмотрении материалов налоговой проверки, вынести еще одно решение об отложении рассмотрения материалов проверки?

Ответ: Статьями 100 и 101 Кодекса установлены сроки, в течение которых налоговый орган обязан рассмотреть материалы налоговой проверки, возражения налогоплательщика, представленные на акт проверки, и вынести решение.

В соответствии с п.1 ст.101 Кодекса акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 Кодекса. Указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

При этом нарушение указанных сроков само по себе не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки и безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным (п.14 ст.101 Кодекса).

Согласно абз.2 п.14 ст.101 Кодекса безусловным основанием для отмены решения является только нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. К существенным относятся следующие условия:

- 1) обеспечение права проверяемого налогоплательщика участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;
- 2) обеспечение права налогоплательщика представлять объяснения.

По смыслу положений, установленных статьей 101 Кодекса, соблюдение проверяющими норм, закрепленных Налоговым кодексом Российской Федерации, направлено на обеспечение прав и законных интересов налогоплательщика, гарантированных ему при проведении в отношении него мероприятий налогового контроля и оформлении их результатов.

Неоднократный перенос рассмотрения материалов проверки связан с обеспечением налогоплательщику возможности ознакомиться со всеми материалами проверки и участвовать при их рассмотрении в налоговом органе.

В то же время, если налогоплательщик надлежащим образом извещен, но не воспользовался своим правом присутствовать при рассмотрении материалов налоговой проверки, решение по итогам проверки может быть принято в его отсутствие (абз.3 п.2 ст.101 Кодекса).

Для исключения случаев уклонения налогоплательщика от участия в рассмотрении материалов налоговой проверки одновременно с вручением акта проверки должно вручаться уведомление о дате, времени и месте рассмотрения материалов проверки. В случае, если налогоплательщик уклоняется от получения акта и уведомления, указанный факт должен быть зафиксирован в акте воспрепятствования действиям должностного лица налогового органа. Кроме того, должен быть составлен протокол об административном

правонарушении в соответствии со ст.19.4.1 КоАП РФ о воспрепятствовании законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок.

Отложение рассмотрения материалов проверки может быть вызвано исключительно объективными причинами отсутствия налогоплательщика, и налоговые органы должны обеспечивать своевременное и надлежащее извещение налогоплательщиков (с подтверждением вручения) о рассмотрении материалов проверки.

5. Вопрос: Каким налоговым органом направляются материалы налоговых проверок в следственные органы в случае миграции налогоплательщика после проведенных налоговых проверок, в ходе которых выявлены обстоятельства, позволяющие предполагать совершение нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступлений?

Ответ: Согласно пункту 3 статьи 32 Кодекса, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Материалы, предусмотренные пунктом 3 статьи 32 Кодекса, направляются в следственный орган (по месту совершения преступления), на подведомственной территории которого находится налоговый орган, выявивший факты, позволяющие предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При этом, в случае признания следственным органом, что материалы направлены не по месту совершения деяния, содержащего признаки преступления, в соответствии с частью 5 статьи 152 УПК РФ, указанные материалы подлежат направлению следственным органом по подследственности.

Указанная позиция изложена в Письме Федеральной налоговой службы от 29.12.2011 N АС-4-2/22500@.

6. Вопрос: Каким образом следует формировать доказательственную базу по определению рыночных цен в соответствии со ст.40 Кодекса на основании отчетов оценщиков с целью принятия судами решения в пользу налоговых органов?

Ответ: В соответствии с п.12 ст.40 Кодекса при рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не

ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4-11 указанной статьи.

Из анализа арбитражной практики при рассмотрении налоговых споров, связанных с применением статьи 40 Кодекса, суды не всегда признают методы оценки рыночных цен на основании отчетов оценщиков не противоречащими ст.40 НК РФ. Однако, имеется и положительная арбитражная практика по применению отчетов оценщиков при доказывании рыночных цен.

Так, Высший Арбитражный Суд РФ в Определении от 24 октября 2012 года N ВАС-13747/12 "Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ принял в качестве доказательства отчет оценщика и указал, что в силу Федерального закона N 135-ФЗ от 29.07.98 "Об оценочной деятельности" оценщик при осуществлении оценочной деятельности обязан соблюдать федеральные стандарты оценки.

Федеральным стандартом оценки "Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО N 1)", утвержденным приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 20.07.2007 N 256, установлено, что оценщик при проведении оценки обязан использовать затратный, сравнительный и доходный подходы к оценке или обосновать отказ от использования того или иного подхода.

В целях исключения проигрышей в судах налоговым органам надлежит следить за тем, чтобы отчет оценщиком был составлен в строгом соответствии с федеральным стандартом оценки (ФСО N 1).

7. Вопрос: Имеет ли налоговый орган право частично отменить решение об обеспечительных мерах о запрете отчуждения имущества - либо достаточно согласия налогового органа на отчуждение имущества, включенного в решение о принятии обеспечительных мер?

Ответ: Налоговый орган вправе принять обеспечительные меры, которые направлены на исполнение решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки.

Решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения и действует до дня исполнения решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки, до дня его отмены вышестоящим органом или судом.

Пункт 0 ст.101 Кодекса содержит перечень обеспечительных мер:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества;
- приостановление операций по счетам в банке.

Налоговый кодекс предусматривает замену вышеназванных обеспечительных мер на:

- банковскую гарантию,
- залог имущества,

-поручительство третьего лица.

Частичная отмена обеспечительных мер Кодексом не предусмотрена.

8. Вопрос: Разъясните порядок оформления вводной части акта выездной налоговой проверки в части отражения сведений о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки, которые в свою очередь не подтверждают налоговое правонарушение.

Ответ: В соответствии с подпунктом 1 пункта 6 раздела I приказа ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки" вводная часть акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки должна содержать сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки (указываются только те мероприятия налогового контроля, которые подтверждают налоговое правонарушение).

9. Вопрос: О порядке информационного взаимодействия между МВД РФ и ФНС РФ.

Ответ: Соглашением МВД России и ФНС России от 13.10.2010 определены общие принципы и направления взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел.

В соответствии со статьей 3 данного соглашения взаимодействие осуществляется по следующим направлениям:

1) Выявление и пресечение противоправной деятельности организаций и физических лиц, уклоняющихся от налогообложения, 2) выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах, законодательства о валютном регулировании и валютном контроле, законодательства о государственной регистрации юридических лиц, законодательства о банкротстве, законодательства о применении ККТ, а также правонарушений в области производства и оборота табачной продукции, 3) предотвращение неправомерного возмещения из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость, 4) выявление кредитных организаций, имеющих картотеку неоплаченных платежных документов клиентов по перечислению денежных средств в бюджеты всех уровней.

Вместе с тем статьей 4 Соглашения определено, что порядок и методы взаимодействия утверждаются отдельными приказами и (или) протоколами, являющимися неотъемлемой частью настоящего Соглашения.

В 2012 году утвержден Протокол N 1 (от 13.08.2012) к Соглашению, определяющий порядок направления налоговыми органами органам внутренних дел материалов при установлении признаков преступлений, предусмотренных статьями 195-197 УК РФ.

В настоящее время проходят согласование с МВД России проекты еще 2



Протоколов, определяющих порядок направления материалов при выявлении признаков преступлений, предусмотренных статьями 173.1, 173.2, а также ст.159 УК РФ.

При этом необходимо заметить, что все заявления (сообщения) о преступлениях в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством направляются в орган внутренних дел по месту совершения преступления, т.е. в ОВД в территориальной принадлежности которого находится налоговый орган, в который представляются налогоплательщиком соответствующие документы (декларации, заявления и т.д.).

10. Вопрос: Возможна ли выемка документов после окончания выездной налоговой проверки?

Ответ: Согласно п.14 ст.89, п.п.1 и 8 ст.94 Кодекса выемка подлинников документов может производиться лицом, осуществляющим выездную проверку, на основании мотивированного постановления в следующих случаях:

1) когда для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица;

2) у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

В соответствии с п.1 ст.94 Кодекса выемка документов должна проводиться в рамках выездной проверки. При этом в Кодексе не предусмотрено конкретного срока для изъятия документов.

Однако, согласно мнению Высшего Арбитражного Суда РФ, выраженному в Постановлении от 10 апреля 2012 N 16282/11, в случае, если налогоплательщиком представляются документы по требованию с нарушением установленных сроков после составления справки по результатам проведенной выездной налоговой проверки, а при решении вопроса о возможности принятия в целях исчисления налогов в соответствии со ст.252 Кодекса необходимо исходить из реальности этих расходов, а также их документального подтверждения, налоговый орган обладает правом на изъятие подлинников этих документов после завершения налоговой проверки.

Кроме того, имеется судебная арбитражная практика, в которой суды признавали обоснованным производство выемки документов при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля в целях необходимости проведения почерковедческой экспертизы (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 02.09.2011 N А63-8481/2010, от 27.01.2012 N А53-27001/2010, ФАС Московского округа от 08.02.2011 N КА-А40/17940-10-2, ФАС Северо-Западного округа от 18.05.2010 N А56-33713/2009).

Но необходимо учитывать, что основанием для изъятия документов должны являться случаи, перечисленные в пунктах 4 и 8 статьи 94 Кодекса.

11. Вопрос: Что должны содержать выписки в случае, если весь документ состоит из неподлежащих разглашению сведений (например: копия паспорта, карточка формы 1-П и т.п.)?

Ответ: Пунктом 3.1 статьи 100 Кодекса установлено, что к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В пункте 1 статьи 102 Кодекса указано, что налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя - налогоплательщика.

При этом существует перечень нормативных актов, относящих сведения к категории ограниченного доступа.

Так, например, в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2006 N 152-ФЗ "О персональных данных" персональные данные - любая информация, относящаяся к прямо или косвенно определенному или определяемому физическому лицу (субъекту персональных данных).

Федеральным законом 29.07.2004 N 98-ФЗ "О коммерческой тайне" установлено, что коммерческая тайна - режим конфиденциальности информации, позволяющий ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду.

Статьей 5 Закона Российской Федерации от 21.07.93 N 5485-1 "О государственной тайне" определен перечень сведений, составляющих государственную тайну.

Следовательно, налоговым органам при формировании выписок в соответствии с пунктом 3.1 статьи 100 Кодекса необходимо учитывать ограничения по разглашению сведений, относящихся к категории ограниченного доступа, установленные законодателем в конкретной ситуации.

Таким образом, выписка из паспорта будет содержать наименование документа "Паспорт", фамилию, имя, отчество физического лица и, например, образец подписи. Все остальные сведения должны составлять информацию, не подлежащую разглашению.