

[PRO Партнер проекта](#)

[Телеканал](#)

[Газета](#)

[Тренды](#)

[РБК+](#)

[Pro](#)

[Инвестиции](#) 

[Авто](#)

[Спорт](#)

[Недвижимость](#)

[Стиль](#)

[Национальные проекты](#)

[Город](#)

[Дискуссионный клуб](#)

[Крипто](#)

[Исследования](#)

[Кредитные рейтинги](#)

[Продажа бизнеса](#)

[Конференции](#)

[Спецпроекты СПб](#)

[Конференции СПб](#)

[Спецпроекты](#)

[Проверка контрагентов](#)

[РБК Библиотека](#)

[Подкасты](#)

[РБК Компании](#)[Здоровье](#)

...

[Национальные проекты](#)

[Город](#)

[Дискуссионный клуб](#)

[Крипто](#)

[Исследования](#)

[Кредитные рейтинги](#)

[Продажа бизнеса](#)

[Конференции](#)

[Спецпроекты СПб](#)

[Конференции СПб](#)

[Спецпроекты](#)

[Проверка контрагентов](#)

[РБК Библиотека](#)

[Подкасты](#)

**Фильтры**

Найти

[Вход](#)

[Регистрация](#)

РБК Pro —

информационный сервис для предпринимателей и управленцев. **Первый месяц — бесплатно**

[Бесплатная подписка на 30 дней](#)[Что такое Pro?](#)

[Вход](#)

[Поиск](#)

[Лекции профессоров МВА](#)

[Клуб инвесторов](#)

[Календарь событий](#)[Темы](#)[Telegram](#)[РБК 500](#)[Обратная связь](#)[О проекте](#)[Главное меню](#)[Pro](#)[Партнер проекта](#)[Лекции профессоров МВА](#)[Клуб инвесторов](#)[Календарь событий](#)[Темы](#)[Telegram](#)[РБК 500](#)[Что такое Pro? Бесплатная подписка на 30 дней](#)[Поделиться](#)[Поделиться](#)[Facebook](#)[Twitter](#)[Вконтакте](#)[Одноклассники](#)

# Сколько раз налоговики могут назначать дополнительные проверки

[Право Статьи Адвокатское бюро VGMP](#)

Компании относятся к дополнительным налоговым проверкам настороженно, но инспекторы нередко их проводят, а суды допускают это. Сколько раз налоговая вправе «допроверять» компанию — рассказывает Сергей Матюшенков, управляющий партнер АБ «VGMP»

Если налогоплательщик предоставляет возражения на акт выездной проверки, то налоговые органы часто назначают дополнительные мероприятия налогового контроля. По результатам этих мероприятий они составляют дополнение к акту. Если налогоплательщик предоставляет возражения и на это дополнение или руководитель инспекции считает собранные доказательства недостаточными, то может назначить дополнительную проверку повторно. Компании относятся к таким допроверкам настороженно и пытаются отбиться от них в суде. До сих пор им удавалось это с трудом. В законе нет прямого запрета на повторные дополнительные мероприятия налогового контроля, поэтому арбитражные суды их допускают. Но 25 марта 2021 года Конституционный суд (КС) РФ в своем определении указал, что Налоговый кодекс не содержит возможности проведения дополнительных мероприятий повторно. Изменило ли это определение подход к проверкам?

Чтобы ответить на этот вопрос, предлагаю сначала рассмотреть обычный порядок проведения дополнительных мероприятий.

## Кто и когда назначает дополнительные мероприятия

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Она не может продолжаться более

двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев (ст. 89 НК).

После окончания выездной проверки налоговые инспекторы составляют акт, в котором излагают все нарушения налогоплательщика и все полученные в ходе контрольного мероприятия доказательства. Налогоплательщик вправе предоставить свои возражения на такой акт. И только после этого руководитель налогового органа (его заместитель) рассматривает все имеющиеся материалы. Если, по его мнению, доказательств правонарушения недостаточно, он вправе назначить дополнительные мероприятия налогового контроля.

Принципиальной гарантией соблюдения прав проверяемых компаний и предпринимателей выступает ограничение сроков проведения дополнительных мероприятий. Они не могут превышать один месяц или два месяца при проверке консолидированной группы налогоплательщиков, а также иностранной организации, состоящей на учете в налоговом органе (п. 6 ст. 101 НК).

Инспекция излагает сведения обо всех дополнительных мероприятиях, полученных новых доказательствах и своих выводах в дополнении к акту налоговой проверки. Дополнение и все материалы проверки должны быть вручены налогоплательщику в течение пяти дней или десяти дней для консолидированной группы (п. 6.1 ст. 101 НК). Эта норма закона обеспечивает налогоплательщику возможность ознакомиться со всеми доказательствами налогового органа, на основании которых он может быть привлечен к налоговой ответственности. У налогоплательщика есть 15 дней на то, чтобы предоставить налоговой письменные возражения и подтверждающие его позицию документы.

## **Можно ли проводить дополнительные мероприятия, не включенные в перечень**

П. 6 ст. 101 НК РФ устанавливает закрытый перечень мероприятий налогового контроля. К ним относятся истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

Помимо этого судебная практика допускает выемку документов, но исключительно для проведения назначенной экспертизы, что следует из выводов суда, изложенных в постановлении Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.03.2018 по делу № А79-5961/2017. Эта позиция сложилась еще при Высшем арбитражном суде (определение ВАС Российской Федерации от 30.06.2009 № ВАС-7529/09). ФНС России в п. 10 письма от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 подтверждает, что выемка документов с целью проведения почерковедческой экспертизы допустима в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, при этом основаниями для изъятия должны быть случаи, перечисленные в пп. 4 и 8 ст. 94 НК РФ.

## **Что вправе проверять налоговый орган**

Важнейшая гарантия соблюдения прав налогоплательщиков — ограничение предмета дополнительных мероприятий. То есть того, что могут проверять. Налоговики могут собирать только дополнительные доказательства для подтверждения нарушений, выявленных при проведении основного контрольного мероприятия. Если они будут искать новые доказательства, это будет считаться полноценной проверкой, проведенной уже после выездной проверки, что недопустимо. Такая позиция неоднократно высказывалась высшими судебными инстанциями:

- решение о дополнительных мероприятиях выносится только после того, как руководитель (заместитель руководителя) налогового органа установит юридически значимые обстоятельства, в частности совершало или не совершало лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах и образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения (определение КС РФ от 27 мая 2010 года № 650-О-О);
- цель проведения дополнительных мероприятий налогового контроля — уточнение обстоятельств, связанных с обнаруженными в ходе проверки нарушениями (постановление КС РФ от 14 июля 2005

года № 9-П);

- дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор доказательств, касающихся нарушений, обнаруженных в ходе проверки, но никак не на выявление новых правонарушений (п. 39 постановления пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).


Практика нижестоящих судов поддерживает вышеуказанные позиции. В пример можно привести постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.09.2020 по [делу](#) № А55-32444/2019. По итогам проверки налоговый орган сделал выводы, что компания занижала налог на добавленную стоимость и на прибыль, отражая в налоговом учете результаты хозяйственных операций со спорными контрагентами. В возражениях на акт компания оспорила выводы налогового органа. Это стало основанием для вынесения инспекцией решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, в том числе об истребовании документов. Налогоплательщик попросил Арбитражный суд признать требования инспекции недействительными. Три судебные инстанции встали на его сторону. Объем затребованных регистров бухгалтерского и налогового учета и копий первичных документов составлял не менее 30 тыс. листов формата А4, что соответствует 60 стандартным пачкам такой бумаги по 500 листов в каждой. Суды проанализировали оспариваемые требования и количество запрошенных у общества документов, а также содержание акта проверки в части выявленных инспекцией нарушений. И пришли к выводу, что инспекция фактически провела повторную выездную налоговую проверку, а не дополнительные мероприятия налогового контроля, установленные ст. 101 НК.

## Может ли налоговый орган назначить дополнительные мероприятия повторно, если налогоплательщик предоставит свои возражения на дополнения к акту

КС РФ в определении от 25.03.2021 № 580-О [указал](#), что п. 6 ст. 101 НК РФ устанавливает предельный срок проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и не предусматривает их повторного проведения; эти меры направлены на защиту налогоплательщика от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность.

Следовательно, конституционных прав заявителя это положение не нарушает. При этом КС не считал необходимым сделать решающих для налогоплательщиков выводов. Он лишь напомнил: если налоговый орган при совершении определенных действий не соблюдает сроки, предусмотренные в том числе п. 6 ст. 101 НК РФ, это не меняет порядок исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке.

[Александр Овеснов и Клара Валентина Воробьева Как налоговая собирает показания против вас](#)  
[Право Кейсы МЭФ-Аудит](#)

Минфин в письме от 21 ноября 2018 года № 03-02-07/1/83852 указывал, что НК не предусматривает увеличения сроков дополнительных мероприятий, установленных в п. 6 ст. 101 НК РФ, а также ~~повторного проведения дополнительных мероприятий налогового контроля~~ за пределами таких сроков. Но мнение не мешало налоговым органам назначать повторные дополнительные мероприятия, и практика арбитражных судов их также допускала.

Например, в одном деле [налогоплательщик предоставил](#) свои возражения на акт проверки, и руководитель налоговой инспекции назначил дополнительные мероприятия еще раз. Компания пыталась оспорить решение налогового органа, но суды трех инстанций ей отказали. Они объяснили решение тем, что компания реализовала свое право на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки — предоставляла возражения, дополнительные документы и была ознакомлена с дополнительно полученными инспекцией материалами, то есть обладала всей необходимой информацией. Суд указал, что налоговому органу необходимо всесторонне оценить, проанализировать и проверить все представляемые

налогоплательщиком дополнительные документы. В материалах дела отсутствуют доказательства того, что по итогам проведенных повторных мероприятий налогового контроля инспекция увеличила размер предъявленных ко взысканию сумм налогов и доначислила излишние пени. Налогоплательщику отказали в удовлетворении заявленных требований. (постановление [АС ЦО](#) от 11.02.2021 по делу А08-3085/2020).

В следующем споре в обосновании жалобы заявитель [указывал](#) на то, что судебные акты основаны на недопустимых доказательствах, поскольку инспекция получила их в ходе повторных дополнительных мероприятий налогового контроля, а это противоречит НК РФ, нарушает права и законные интересы налогоплательщика. Но суды отказали предпринимателю в удовлетворении требований. Они указали, что, [ограничивая](#) срок проведения мероприятий дополнительного налогового контроля, законодатель не [ограничивает](#) налоговые органы в их количестве, если налогоплательщику обеспечена возможность защиты своих интересов (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15.05.2019 по делу № А50-24146/2018).

Еще пример. Инспекция рассмотрела материалы выездной налоговой проверки, после чего назначила дополнительные мероприятия налогового контроля. Налогоплательщик безуспешно пытался оспорить решения налогового органа. Однако суд сослался на то, что Налоговый кодекс не запрещает повторные дополнительные мероприятия: налогоплательщик имеет право предоставить документы в защиту своих интересов, а налоговый орган обязан всецело оценить представленные документы. По итогам проведения вторых дополнительных мероприятий налогового контроля, налоговый орган уменьшил доначисления по НДС и по налогу на прибыль (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.06.2020 по делу № А34-2053/2019).

Перечисленные примеры подтверждают, что до определения КС РФ от 25 марта 2021 года судебная практика по вопросу возможности проведения дополнительных мероприятий налогового контроля складывалась не в пользу налогоплательщиков. Пока ситуация не изменилась. Как она будет развиваться дальше и как суды будут применять и трактовать определение КС, покажет время. Но определение КС РФ показало, что проблема есть и пока не решена на уровне законодательства и высших судов. Поэтому велика вероятность, что при рассмотрении конкретных дел арбитражные суды будут по-разному отвечать на вопрос, возможно ли проведение дополнительных мероприятий повторно.

Поделиться

Поделиться

Facebook

Twitter

Вконтакте

Одноклассники

[Читайте нас в Telegram](#)

РБК

[О компании](#)

[Контактная информация](#)

[Редакция](#)

[Размещение рекламы](#)

Социальные сети

[Facebook](#)

[ВКонтакте](#)

[Twitter](#)

[Одноклассники](#)

[YouTube](#)

[Telegram](#)

Подписки

[Скрыть баннеры](#)

[Рассылка РБК Pro](#)

Уведомления

[RSS](#)

[РБК Новости](#)

[iOS](#)

[Android](#)

[Другие продукты РБК](#)

[Домены и хостинг](#)

[Медиапоиск и анализ](#)

[Знакомства](#)

[Информация об ограничениях](#)

[Правовая информация](#)

[О соблюдении авторских прав](#)

Юридическая информация

[Информация об ограничениях](#)

[Правовая информация](#)

[О соблюдении авторских прав](#)

© АО «РОСБИЗНЕСКОНСАЛТИНГ», 1995–2021. Сообщения и материалы информационного агентства «РБК» (зарегистрировано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) 09.12.2015 за номером ИА №ФС77-63848) сопровождаются пометкой «РБК». Отдельные публикации могут содержать информацию, не предназначенную для пользователей до 18 лет. Отправьте нам обращение, воспользовавшись [формой обратной связи](#)

[Акции и спецпредложения РБК Pro](#)

Котировки мировых финансовых инструментов предоставлены [Reuters](#)

Чтобы отправить редакции сообщение, выделите часть текста в статье и нажмите Ctrl+Enter