Как отменить доначисления, если в акте или решении содержатся противоречия

Какие требования установлены к содержанию акта проверки

В решении нужно раскрыть обстоятельства нарушений

Ошибки в акте и в решении позволят отменить доначисления

Егор Крючков,
заместитель руководителя департамента «Налоги и Право» юридической фирмы «Интеллектуальный Капитал»

На практике нередко встречаются ситуации, когда резолютивная часть акта выездной или камеральной налоговой проверки (ст. 100 НК РФ) существенно отличается от его описательной части. Резолютивная часть решения о привлечении к ответственности (ст. 101 НК РФ) также может существенно отличаться от его мотивировочной части. К тому же претензии, отраженные в решении, могут отсутствовать в акте проверки.

Многие налогоплательщики считают, что такие несоответствия и противоречия являются всего лишь недоразумением, опечаткой или технической ошибкой. И не несут для них никаких выгод при оспаривании доначислений. Однако это не так — несоответствия и противоречия, содержащиеся в акте проверки или в решении, могут стать причиной для отмены доначислений.

Содержание описательной части акта проверки должно соответствовать определенным требованиям

Зачастую инспекторы подходят к исполнению своих функций формально. И не

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 78 10/23/15 8:32 PM

всегда следуют правилам, установленным Налоговым кодексом. К тому же контролеры нередко вопреки положениям пункта 7 статьи 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности трактуют не в пользу налогоплательщиков. Это касается, в частности, и противоречий, отраженных в акте проверки или в решении по ней. При этом компании несут риски, связанные с незаконным доначислением налогов, пеней и штрафов. А также риски, связанные с невозможностью выстроить адекватную защиту своих интересов. Поскольку сложно сформулировать последовательную правовую позицию при отсутствии внятно выраженных претензий.

Для того чтобы понять, какие требования предъявляются к акту налоговой проверки, нужно прежде всего обратить внимание на положения статей 100 и 101 НК РФ. А также на требования, отраженные в приложении № 24 к приказу ФНС России от 08.05.15 № ММВ-7-2/189@. Это позволит оценить возможность оспаривания актов и решений.

Содержание описательной части акта проверки должно соответствовать следующим требованиям (п. 3.2 приложения № 24 к приказу ФНС России от 08.05.15 № ММВ-7-2/189@):

- объективность и обоснованность;
- полнота и комплексность отражения всех обстоятельств, имеющих отношение к фактам нарушений;
- четкость, лаконичность и доступность изложения. Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования. Изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным. И, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области налогового учета;
- системность изложения.

Необходимость соответствия акта налоговой проверки перечисленным требованиям подтверждается судебной практикой. Так, в постановлении ФАС Поволжского округа от 11.07.13 № А65-21805/2012 указано, что акт налоговой проверки не должен содержать субъективных предположений проверяющих. Доводы налогового органа должны быть основаны на достаточных доказательствах. Изложение в акте обстоятельств нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту. А также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению контроля.

Если в акте отсутствуют документально подтвержденные факты нарушений, то решение можно отменить

Одно из важнейших требований к акту проверки – указание документально подтвержденных фактов нарушений НК РФ, выявленных в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых (подп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ). В случае невыполнения этого требования решение, вынесенное по результатам проверки, можно отменить (п. 14 ст. 101 НК РФ).

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 79 10/23/15 8:32 PM

Например, в постановлении ФАС Московского округа от 14.10.13 № А40-145554/12-20-655 суд встал на сторону налогоплательщика. Указав, что основания для доначисления налога на прибыль, отраженные в решении о привлечении к ответственности, в акте проверки отсутствуют. Включение в решение новых, отсутствовавших в акте доводов является нарушением норм подпункта 12 пункта 3 статьи 100 НК РФ. И безусловным основанием для признания решения недействительным (п. 14 ст. 101 НК РФ).

На практике встречается множество других ситуаций, связанных с противоречиями в акте проверки. Примером вопиющего нарушения фискалами налогового законодательства может послужить спор, рассмотренный в постановлении АС Поволжского округа от 29.04.15 № Ф06-23224/2015. В этом деле акт камеральной проверки подписал не инспектор, который проводил соответствующую ревизию, а другой сотрудник инспекции. Конечно, требования предпринимателя были полностью удовлетворены.

Еще один интересный спор также разрешился в пользу налогоплательщика (постановление АС Уральского округа от 17.06.15 № Ф09-3879/15). В этом деле проверяющие доначислили компании налоги на основании материалов проверки, проведенной в отношении другого налогоплательщика. Суд указал, что решение о привлечении к ответственности должно соответствовать акту проверки, составленному именно в отношении проверяемой компании, а не иного налогоплательщика. В противном случае это является прямым нарушением положений подпункта 12 пункта 3 статьи 100 и пункта 8 статьи 101 НК РФ. Никаких дополнительных доказательств, свидетельствующих о неправомерности исчисления налогов, контролеры не представили.

В решении обязательно должны быть ссылки на документы и обстоятельства, подтверждающие нарушения

Стоит обратить внимание на требования, предъявляемые к содержанию решений о привлечении к налоговой ответственности и об отказе в привлечении к ответственности. Исходя из форм этих документов (приложения № 30 и № 31 к приказу ФНС России от 08.05.15 № ММВ-7-2/189@), при вынесении решения налоговый орган обязан руководствоваться положениями статьи 101 НК РФ. Поэтому компаниям также целесообразно руководствоваться положениями статьи 101 НК РФ для установления оснований для обжалования того или иного решения проверяющих. Особенно если последние допустят отступление от норм Налогового кодекса.

Так, ФАС Московского округа в постановлении от 14.01.14 № Ф05-16619/2013 пришел к выводу, что при оформлении решения о привлечении к ответственности фискалы нарушили требования пункта 8 статьи 101 НК РФ (см. врезку на стр. 82). Поскольку в решении не было ссылок на документы и иные сведения, исходя из которых

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 80 10/23/15 8:32 PM

Инспекторы под видом исправления опечаток могут попытаться внести исправления, ухудшающие положение налогоплательщика

инспекция пришла к выводу о необоснованности затрат.

К тому же не были указаны нормы Налогового кодекса, которые нарушило общество, включив в состав расходов суммы спорных затрат. В постановлении ФАС Московского округа от 18.07.13 № А40-54007/12-91-301 арбитры отметили, что в решении отсутствуют ссылки на какие-либо документы или обстоятельства, подтверждающие возникновение задолженности. А это, в свою очередь, является нарушением положений пункта 8 статьи 101 НК РФ.

ФАС Северо-Западного округа указал: если требование о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ) оформлено ненадлежащим образом, то решение о привлечении к ответственности подлежит отмене. При этом в требовании не был конкретизирован перечень истребуемых документов, не было указано их количество. Из текста решения не усматривалось, за непредставление каких конкретно документов общество было привлечено к ответственности (постановление от 30.07.12 № А05-13017/2011).

Удовлетворяя требования налогоплательщиков, суды нередко отмечают, что в решении о привлечении к ответственности не раскрыты фактические обстоятельства нарушений (постановление ФАС Московского округа от 06.06.14 № Ф05-5378/2014). В практике разрешения налоговых споров имеется множество судебных актов, поддерживающих указанную позицию (постановления ФАС Московского от 08.11.13 № А40-146565/12-107-640, от 30.01.13 № А40-23417/12-129-105, Уральского от 28.09.12 № Ф09-8968/12, Западно-Сибирского от 24.09.12 № А27-18540/2011, Восточно-Сибирского от 14.08.12 № А10-1241/2011, Поволжского от 11.07.12 № А12-15949/2011 округов).

Несоответствие мотивировочной и резолютивной частей решения – это не опечатка

Если в решении содержатся технические ошибки или противоречия (в отношении проверяемого периода, размера недоимки), то его можно отменить в судебном порядке*. Хотя Налоговый кодекс не содержит указания на то, что наличие технических ошибок или противоречий влечет обязательную отмену решения. Однако суды исходят из того, что контролеры при вынесении решений обязаны соблюдать положения пункта 8 статьи 101 НК РФ. Соответственно, опечатки и противоречия недопустимы.

Арбитры указывают, что несоответствие мотивировочной и резолютивной частей решения не может рассматриваться как опечатка (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 30.06.11 № А70-11620/2010, от 22.06.11 № А70-11621/2010). При наличии противоречий и неточностей у компании отсутству-

---

** Подробнее об этом читайте в статье «Быстрый справочник существенных нарушений порядка проведения налоговой проверки» на сайте e.nalogplan.ru или в «ПНП» № 8, 2015, стр. 90.*

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 81 10/23/15 8:32 PM

Что должно содержаться в решении налогового органа

В решении налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагается следующее (абз. 1 п. 8 ст. 101 НК РФ):

- обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной налоговой проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;
- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;
- решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные нарушения, и применяемые меры ответственности;
- размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней (абз. 2 п. 8 ст. 101 НК РФ).

ет возможность предоставить возражения по существу дела (например, постановление ФАС Уральского округа от 28.07.11 № Ф09-4147/11).

В то же время существует арбитражная практика и в пользу контролеров. Если фактические обстоятельства дела говорят о наличии налоговых правонарушений, то формальная сторона дела может не заинтересовать суд. Так, при рассмотрении одного из споров суд не принял доводы компании о наличии формальных нарушений, допущенных фискалами, при вынесении решения (постановление ФАС Поволжского округа от 06.09.12 № А72-9905/2011, оставлено в силе определением ВАС РФ от 03.12.12 № ВАС-15357/12). Однако судьи пришли к выводу, что данный факт не влияет на законность решения проверяющих в целом.

К аналогичному мнению пришел и ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 20.09.12 № А45-21996/2011 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 14.02.13 № ВАС-649/13). Арбитры подчеркнули: факт налогового правонарушения, связанный с несвоевременным представлением документов (п. 1 ст. 126 НК РФ), установлен, зафиксирован в акте проверки и в решении по проверке, санкция исчислена верно. Поэтому ошибочное указание в резолютивной части решения на несвоевременное представление компанией других документов не нарушает

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 82 10/23/15 8:32 PM

Если фактические обстоятельства дела говорят о наличии налоговых правонарушений, то формальная сторона дела может не заинтересовать суд

права и законные интересы налогоплательщика.

Отметим также, что фискалы могут самостоятельно выявить допущенные в решениях описки, опечатки и арифметические ошибки (п. 44 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57). И попытаться внести соответствующие исправления, которые могут ухудшить положение налогоплательщика. По мнению ФНС России, в случае обнаружения арифметических или технических ошибок, допущенных проверяющими, вышестоящий налоговый орган вправе внести соответствующие исправления в решение. Но только в том случае, если данные исправления не приведут к изменению существа налогового правонарушения (письмо от 22.08.14 № СА-4-7/16692).

Формальные и процедурные моменты не должны быть единственными аргументами в споре с контролерами

Исходя из арбитражной практики, можно выделить следующие аргументы, которые могут послужить основанием для отмены решения проверяющих:

- отсутствие ссылок на конкретные документы и иные сведения, исходя из которых инспекторы пришли к выводу о наличии нарушений;
- наличие субъективных, оценочных суждений, построенных на предположениях контролеров;
- наличие неточностей, не позволяющих компании представить возражения по существу дела;
- наличие значительного количества технических ошибок и противоречий, которые нарушают права и законные интересы налогоплательщика;
- несоответствие описательной части решения (акта) его резолютивной части.

Все эти ошибки, неточности и противоречия могут быть обнаружены как в акте проверки, так и в решении о привлечении к ответственности. В случае выявления противоречий в акте целесообразно указать на них в возражениях (п. 6 ст. 100 НК РФ). Это будет письменным доказательством того, что компания обратила внимание инспекции на несоответствие выводов, содержащихся в акте, обстоятельствам, которые описаны в нем.

В случае если ошибки, несоответствия или противоречия «перекочевали» из акта проверки в решение, существует только один способ защиты своих прав и законных интересов: обращение с жалобой в вышестоящий налоговый орган (ст. 138 НК РФ). При этом желательно формулировать заявленные требования максимально точно и недвусмысленно.

При обращении в арбитражный суд (после исчерпания всех досудебных методов обжалования) стоит полностью изложить все обстоятельства возникшего спора. Не ограничиваясь только процессуальными недочетами, допущенными проверяющими. Поскольку у суда должно сложиться полное понимание ситуации. То есть формальные и процедурные моменты не должны быть единственными аргументами в споре с налоговым органом.

PNP_11_78-83_nbZashita.indd 83 10/23/15 8:32 PM