

Как доказать, что инспекция вынесла решение о выездной проверке задним числом

Какой период проверяют, если решение вынесли в конце декабря

Как доказать, что дата решения ИФНС фиктивна

В каком случае суды встают на сторону инспекций

Сергей Рюмин,

управляющий партнер ООО «КАФ «ИНВЕСТ-АУДИТ»

В рамках выездной налоговой проверки могут быть проведены только три года, предшествующие году, в котором вынесено решение о ее проведении (п. 4 ст. 89 НК). Это правило действует и в том случае, когда решение о назначении проверки выносят в конце декабря. То есть если решение датировано декабрем 2022 года, проверить могут период, начиная с 1 января 2019 года.

Если решение выносят в конце декабря, к налогоплательщику оно попадает, как правило, уже в следующем году. Это заставляет компании усомниться в том, что дата вынесения решения достоверна. И чем позднее в новом году получено ре-

шение, тем сильнее подозрения, что оно вынесено задним числом. Однако доказать это и признать решение незаконным в части излишне включенного в него года, у компаний до сих не получалось.

Почему не получается доказать недостоверность даты

Суды в этом вопросе поддерживают налоговиков. При этом рассуждают они так.

Статья 89 НК не предусматривает изменение периодов проверки в зависимости от того, когда решение о ее проведении получено налогоплательщиком или вручено ему. Если проверка назначена

в декабре, а решение вручено в январе следующего года, проверяемые периоды не корректируются. Смотрите, например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 22.06.2012 № А05-14239/2010 (определением ВАС от 08.11.2012 № ВАС-14082/12 отказано в пересмотре) и от 10.11.2011 № А05-13345/2010 (определением ВАС от 02.04.2012 № ВАС-3072/12 отказано в пересмотре), Поволжского округа от 29.10.2013 № А65-2024/2013.

Но главное, почему суды встают на сторону инспекций, — налоговикам удается доказать, что они фактически вынесли решение о проверке в декабре предыдущего года. Один из последних примеров — постановление АС Дальневосточного округа от 06.12.2022 № А51-4497/2022.

пример Судьи согласились с ИФНС, что решение о назначении проверки сформировано и направлено в адрес компании по ТКС 29 декабря 2021 года. В программе АИС Налог-3 есть отметки об отклонении отправки, а также об ошибке. Это подтверждено распечаткой из программы. А следующая отметка сделана уже 19 января 2022 года и говорит о факте получения решения компанией.

Судьи указали, что сам по себе факт позднего вручения решения о проверке не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика.

У компаний появился шанс

Ситуацию может изменить дело № А65-4220/2022. В нем судьи первой и апелляционной инстанций заняли сторону

ИФНС. Но кассация их не поддержала и направила дело на пересмотр (постановление АС Поволжского округа от 05.12.2022).

Компания строила свою позицию, основываясь на нормах об ЭДО, закрепленных самой ФНС. Именно это позволило убедить судей в том, что ИФНС вынесла решение о проверке задним числом.

Суть спора. Инспекция вынесла решение о проведении выездной проверки компании за 2018–2020 годы. Решение было датировано 30 декабря 2021 года. Но компания получила его только 8 января 2022 года.

Компания усомнилась, что даты вынесения решения реальна. И если инспекция фактически приняла решение только 8 января 2022 года, то 2018 год не может входить в проверяемый период.

Аргументы компании. Компания сделала запрос своему оператору ЭДО. Попросила расшифровку имен файлов того электронного письма, которым ИФНС сообщила о проверке. Из ответа оператора ЭДО следовало, что дата формирования передаваемых инспекцией файлов — 20220108 (год, месяц, день). А значит, дата вынесения решения, указанная инспекцией, не соответствует действительности.

Что решил суд. Инспекция утверждала, что решение о назначении проверки вынесено 30 декабря 2021 года. Однако не смогла представить доказательства этому в необходимом виде. То есть по форме,

Может ли ИФНС в рамках выездной проверки проконтролировать текущий год

Ограничение трехгодичным сроком не распространяется на год, в котором вынесено решение о выездной проверке. Поэтому если решение о проведении проверки принимается в конце декабря, фактически инспекция имеет право проверить четыре года.

В пункте 4 статьи 89 сказано, что проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения. То есть более старые периоды проверить нельзя. Первый день трехлетнего срока – это нижний предел проверки. Верхний предел НК не ограничивает.

Значит, год, в котором инспекция назначила проверку, может быть проверен до даты принятия решения о выездной проверке. Аналогичные выводы – в письмах ФНС от 17.04.2019 № ЕД-4-2/7305, Минфина от 26.07.2018 № 03-02-07/1/52519, определении Верховного суда от 09.09.2014 № 304-КГ14-737.

Правомерность такого подхода также подтверждена арбитражной практикой (постановления ФАС Поволжского от 06.12.2012 № А72-2607/2012, Московского от 15.04.2009 № КА-А40/3000-09-П, Восточно-Сибирского от 29.01.2009 № А19-3295/08-50-Ф02-7091/08, от 17.10.2007 № А69-3781/05-Ф02-2938/2007 округов).

предписанной внутренним регламентом ФНС (приказы от 18.01.2017 № ММВ-7-6/16 и от 04.02.2016 № ММВ-7-2/60@).

Инспекция не представила скриншот оспариваемого решения, сформированный в рабочей версии автоматизированной информационной системы. А также скриншот из книги учета выездных проверок, которая ведется в электронном виде. Это и убедило судей кассации, что решение действительно вынесено не в декабре 2021 года, а уже в 2022 году.

Как действовать

Компании, которым решение о проверке пришло в начале 2023 года, могут попытаться оспорить дату его вынесения. Что бы убедиться, что она реально искажена,

предварительно запросите у своего оператора ЭДО письма с расшифровкой даты создания файла, которым получено решение от налоговиков. Если они будут датированы уже новым годом, можно оспаривать решение в вышестоящем налоговом органе, а в случае отказа – в суде.

Дополнительно аргументируйте свою позицию принципом добросовестного поведения. Он обязателен для всех участников налогового процесса. Налоговики обязаны соблюдать принцип добросовестного налогового администрирования. Трудно оспорить тот факт, что указание в решении неверной даты его вынесения «не соответствует принципу добросовестного налогового администрирования, который закреплен сложившейся арбитражной практикой по налоговым спо-

рам». Основание — определения СКЭС ВС от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557, от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969.

Можно попытаться не доводить дело до жалобы в вышестоящий налоговый орган и судебного разбирательства. Изложите свои аргументы на переговорах с ИФНС.

Представьте инспекторам полученные от оператора ЭДО доказательства, напомните о позиции ВС и предложите решить проблему мирно. То есть путем самостоятельной отмены инспекцией своего незаконного решения. Это допустимо, хотя прямо и не предусмотрено нормами НК.

Основание — пункт 44 постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57. Там сказано: «следует признать допустимым внесение налоговым органом в... решения изменений, а также полную их отмену, если это влечет улучшение положения налогоплательщика».

Инспекция может внести изменения в вынесенное решение, убрав из проверяемого периода спорный год. Или же полностью отменить первоначальное решение и уже в новом году вынести новое решение о проверке, в которое естественно спорный год уже автоматически не попадет.