



КонсультантПлюс

Готовое решение: Общий порядок проведения
выездной налоговой проверки
(КонсультантПлюс, 2020)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 26.01.2020

Готовое решение КонсультантПлюс, 24.01.2020

Общий порядок проведения выездной налоговой проверки

Выездная налоговая проверка (ВНП) - напряженное и сложное мероприятие. Во время нее инспекторы будут работать у вас в офисе. Важно знать ее процедуру, чтобы спланировать свою текущую работу, так как бухгалтерам, директору и другим сотрудникам придется много времени уделять инспекторам.

Проверить могут один, несколько или сразу все налоги (сборы, взносы) за период до трех лет, предшествующих году проверки.

Срок проверки - два месяца, но часто она идет дольше, ведь ее могут приостанавливать и продлевать. За год не могут проводить больше двух проверок. Есть и другие ограничения.

При ВНП у инспекторов самые широкие полномочия: они могут требовать документы, делать выемку, осмотры, допросы, экспертизы и проводить другие мероприятия налогового контроля.

Оглавление:

1. [Что может быть предметом выездной налоговой проверки](#)
2. [За какой период могут проверить налоги при выездной налоговой проверке](#)
3. [С какой периодичностью проводят выездные налоговые проверки](#)
4. [Как назначают выездную проверку](#)
5. [В какой срок проводят выездную налоговую проверку](#)
6. [Как проходит выездная проверка](#)
7. [Как заканчивается выездная проверка](#)

1. Что может быть предметом выездной налоговой проверки

Предмет ВНП - это налоги, сборы и страховые взносы, которые вы платили в [проверяемом периоде](#). Инспекторы проверят, правильно ли вы их рассчитали и вовремя ли заплатили ([п. п. 4, 17 ст. 89 НК РФ](#)).

Проверку могут провести как по одному конкретному налогу, сбору или взносу (тематическая

проверка), так и по всем налогам, сборам и взносам (комплексная проверка) (п. 3 ст. 89 НК РФ).

Тематические проверки - редкость, в основном инспекторы проводят комплексные (п. 1.3.3 Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622).

Предмет проверки укажут в решении о проведении ВМП. Менять предмет по ходу проверки или выходить за его рамки инспекторы не могут (п. 2 ст. 89 НК РФ, п. 1.2 Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622).

Для некоторых ВМП есть [ограничения по предмету](#) проверки.

Для участников [региональных инвестиционных проектов](#) (РИП) (в том числе бывших) предмет проверки особый - у них дополнительно могут проверить, соответствуют ли показатели реализации проекта требованиям НК РФ и региональных законов (п. п. 1, 4 ст. 89.2 НК РФ).

1.1. Ограничения по предмету выездной проверки

Предмет проверки ограничен:

- при самостоятельной (отдельной) проверке ваших филиалов и представительств. Проверить могут только региональные и местные налоги (п. 7 ст. 89 НК РФ);
- при проверке КГН. Проверить могут только налог на прибыль по этой группе (п. 4 ст. 89.1 НК РФ). Но это не значит, что у участников КГН не могут проверять другие налоги. Могут, но только в рамках отдельных проверок (п. 3 ст. 89.1 НК РФ);
- при проверке налогоплательщика (или КГН), который не выполнил мотивированное мнение инспекции в рамках [налогового мониторинга](#). Проверить могут только расчет и уплату налогов в соответствии с мотивированным мнением (пп. 3 п. 5.1 ст. 89, пп. 3 п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ);
- при ВМП, если подана уточненная декларация, проверить могут только внесенные изменения по налогу, по которому она подана. Точно такое же ограничение при [повторной](#) ВМП, которую назначили, если налогоплательщик подал уточненную декларацию на уменьшение (п. 4 ст. 89, пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ, п. 42 Обзора ВС РФ N 3 (2018)).

 См. также: [Что будет, если подать уточненную декларацию во время выездной проверки](#)

Предметом проверки не может быть:

- проверка цен на соответствие рыночным по [контролируемым сделкам](#). Это специальная проверка и [проводит](#) ее сама ФНС России (п. 1 ст. 105.17 НК РФ);
- специальная декларация (сведения из нее), которая представлена в рамках [амнистии капитала](#), а также прилагаемые к ней документы (сведения из них) (п. 2 ст. 89 НК РФ).

- ▶ См. также: [Как заполнить и подать специальную декларацию по третьему этапу амнистии капитала](#)

2. За какой период могут проверить налоги при выездной налоговой проверке

По общему правилу максимальный период, который могут охватить выездной проверкой ("глубина" проверки), - не больше трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о ее проведении ([п. 4 ст. 89 НК РФ](#)).

Например, если решение о ВНП приняли в декабре 2019 г., то проверить налоги (сборы, страховые взносы) могут с 2016 г., но не раньше.

Есть случаи, когда:

- период могут проверить, даже если он [за пределами трех лет](#);
- период [не могут проверять](#).

Могут ли включить в проверку налоговый (отчетный) период текущего года

В проверку могут включить периоды текущего года. Запрета в Налоговом [кодексе РФ](#) на это нет. Ведь в этом случае не нарушается главное ограничение по "глубине" проверки - не больше трех лет (Письма ФНС России от 17.04.2019 [N ЕД-4-2/7305](#), Минфина России от 26.07.2018 [N 03-02-07/1/52519](#)).

При этом проверить могут только те периоды, по которым наступил срок подачи деклараций или расчетов ([п. 1.3.2](#) Письма ФНС России от 25.07.2013 [N АС-4-2/13622](#)).

Например, если решение о ВНП приняли в декабре 2019 г., то по НДС могут захватить I - III кварталы 2019 г.

2.1. Когда при ВНП могут проверить период за пределами трех лет

Это возможно в случаях, если вы:

- подали уточненную декларацию за период, который выходит за пределы [обычной "глубины" ВНП](#) ([п. 4 ст. 89 НК РФ](#)).

Причем у вас могут [провести](#) и повторную ВНП этого периода, если в уточненной декларации вы уменьшите налог или увеличите убыток ([пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ](#), [Письмо](#)

Минфина России от 19.04.2013 N 03-02-07/1/13473);

- участник [РИП](#) (в том числе бывший). Проверить могут период "глубиной" до пяти календарных лет, если по проекту капитальные вложения вы должны сделать в течение пяти лет со дня включения в реестр участников РИП ([п. п. 2, 4 ст. 89.2 НК РФ](#));
- инвестор или оператор по соглашению о разделе продукции (СРП). Проверить могут любой период в течение срока действия СРП ([п. 1 ст. 346.42 НК РФ](#));
- исключены из реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области. За пределами трехлетнего периода могут проверить ([п. 10 ст. 288.1, п. 7 ст. 385.1 НК РФ](#)):
 - налог на прибыль - в части прибыли от реализации инвестиционного проекта;
 - налог на имущество - по имуществу, которое было создано или приобретено при реализации инвестиционного проекта.

2.2. Какие периоды не могут проверить при ВНП

В рамках ВНП нельзя проверить:

- периоды, за которые уже проводилась ВНП ([п. п. 5, 7 ст. 89 НК РФ](#)). Но есть исключения - снова проверить тот же период могут:
 - в рамках [повторной ВНП](#) ([п. 10 ст. 89, п. 7 ст. 89.1 НК РФ](#));
 - если проверяют налог на прибыль и налог на имущество [в связи с исключением](#) из реестра резидентов ОЭЗ в Калининградской области ([п. 10 ст. 288.1, п. 7 ст. 385.1 НК РФ](#));
 - при ВНП в связи с реорганизацией или ликвидацией ([п. 11 ст. 89 НК РФ, п. 3.2 Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622](#));
- периоды, за которые проводился [налоговый мониторинг](#). Но и здесь тоже есть [исключения](#) ([п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ](#));
- периоды до регистрации в РФ иностранной компании в качестве [международной](#). Исключение есть по ее обособленным подразделениям, которые были зарегистрированы в РФ еще до признания компании международной. Их деятельность могут проверить и до получения компанией международного статуса ([п. 5.2 ст. 89 НК РФ](#)).

3. С какой периодичностью проводят выездные налоговые проверки

Налоговые органы могут проводить у вас в течение календарного года не больше двух ВНП, а также до двух самостоятельных проверок филиала или представительства (п. п. 5, 7 ст. 89 НК РФ). Но есть **исключения**.

При этом они должны соблюдать ограничения по **предмету проверки** и по **проверяемому периоду**.

На налоговые проверки не действуют ограничения, которые устанавливает Закон о защите прав юридических лиц и ИП (п. 4 ч. 3.1 ст. 1 этого Закона).

Пример назначения двух ВНП за год

В апреле 2020 г. инспекция приняла решение о проведении ВНП по налогу на прибыль за периоды 2017 - 2019 гг. Затем в июле 2020 г. она приняла еще одно решение о проведении ВНП по НДС за IV квартал 2019 г., так как за этот период налогоплательщик подал уточненную декларацию. Больше проверок в 2020 г. быть не может.

Однако это вовсе не означает, что у вас непременно будет по две выездные проверки каждый год. В одну проверку могут включить сразу все налоги за три года и больше проверок не назначать.

Более того, вас могут вообще не проверять на протяжении многих лет. Будет ли у вас ВНП, во многом зависит от того, сколько у вас критериев риска, по которым инспекции **отбирают** кандидатов на проверку.

3.1. В каких случаях могут проводить больше двух выездных проверок в год

Превышение **лимита** проверок может быть по двум причинам:

- с разрешения руководителя ФНС России;
- из-за того, что некоторые виды ВНП не учитываются при подсчете лимита.

С разрешения руководителя ФНС "сверхлимитную" проверку могут назначить, если для этого есть особые причины. Прежде чем направить запрос в ФНС России, инспекция должна согласовать вопрос о "сверхлимитной" проверке с Управлением ФНС по региону (п. 5 ст. 89 НК РФ, п. 1.3.3 Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622).

На практике "сверхлимитные" проверки по решению руководителя ФНС случаются редко.

Некоторые проверки не учитываются при подсчете лимита, поэтому за год могут провести больше двух ВНП. Не входят в лимит:

- самостоятельные ВНП филиалов и представительств - если проверку назначают в целом по организации (п. 5 ст. 89 НК РФ).

Например, в 2020 г. одна инспекция назначила выездную проверку головной организации, а другая - проверку филиала по месту его нахождения. Проверить головную организацию в

2020 г. могут еще раз (при соблюдении других ограничений). Такая проверка не будет считаться третьей;

- [повторные ВНП](#) (п. 10 ст. 89 НК РФ);
- ВНП при реорганизации и ликвидации (п. 11 ст. 89 НК РФ);
- ВНП по консолидированной группе - если назначают самостоятельную проверку ее участнику по налогам, которые не связаны с КГН (п. 3 ст. 89.1 НК РФ);
- ВНП резидента ОЭЗ в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество [в связи с его исключением](#) из реестра резидентов (п. 10 ст. 288.1, п. 7 ст. 385.1 НК РФ).

4. Как назначают выездную проверку

Выездную проверку назначает своим [решением](#) руководитель налогового органа или его заместитель (п. 1 ст. 89, п. 1 ст. 89.1 НК РФ).

Копию решения вам должны [вручить](#).

Назначить ВНП могут любой организации, ИП или физлицу, кого налоговый орган посчитает целесообразным проверить, но в рамках ограничений по [предмету проверки](#), [проверяемому периоду](#) и [количеству проверок](#) за год.

Инспекции не могут проверять всех подряд, так как налогоплательщиков очень много. Поэтому они [отбирают](#) кандидатов на ВНП по критериям риска.

Можно ли найти план выездных налоговых проверок

Нет, налоговая служба не публикует никаких планов выездных проверок. О назначенной ВНП вы можете узнать, только когда инспекция вручит вам решение о ее проведении или пригласит для его вручения.

В Налоговом [кодексе](#) РФ нет такого понятия, как "план выездных проверок", как нет и обязанности для налоговых органов такой план составлять и публиковать.

Если инспекции и составляют такой план, то только для своего служебного пользования.

Обязательно ли будет выездная налоговая проверка при реорганизации организации

Не обязательно.

У налоговой инспекции есть право ее провести. Однако в каждом случае инспекция сама решает, проводить или не проводить такую проверку.

Кроме того, проверить, как платила налоги (сборы, страховые взносы) реорганизованная компания, могут при выездной проверке правопреемника (ст. 50 НК РФ, Письма ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@, Минфина России от 29.07.2011 N 03-02-07/1-267).

Если инспекция захочет проверить организацию, которая собирается реорганизоваться, то назначить ВНП она сможет независимо от того, сколько проверок уже было у организации в текущем календарном году и проверялся ли охваченный период в рамках предыдущих проверок (п. 11 ст. 89 НК РФ).

Обязательно ли будет выездная налоговая проверка при ликвидации организации

Не обязательно.

У налоговой инспекции есть право провести такую выездную проверку. Однако в каждом случае инспекция сама решает, делать это или нет. Обязанности проверять всех, кто ликвидируется, у нее нет.

Если инспекция захочет проверить организацию, то назначить ВНП она сможет независимо от того, сколько проверок уже было у организации в текущем календарном году и проверялся ли охваченный период в рамках предыдущих проверок (п. 11 ст. 89 НК РФ).

5. В какой срок проводят выездную налоговую проверку

По общему правилу срок ВНП - два месяца. Он начинается со следующего дня после вынесения решения о ВНП. Проверка должна быть окончена через два месяца в день, который соответствует дате этого решения (п. п. 2, 5 ст. 6.1, п. п. 6, 8 ст. 89 НК РФ).

Например, если решение о проведении ВНП принято 9 апреля 2020 г., то проверка закончится не позже 9 июня 2020 г. В этот день инспекция составит [справку](#) (п. п. 8, 15 ст. 89 НК РФ).

Если в последнем месяце проверки нет соответствующего числа, то закончить проверку должны в последний день этого месяца. Например, если решение о ВНП приняли 31 декабря, то закончить проверку должны не позднее 28 (29) февраля следующего года (п. 5 ст. 6.1 НК РФ).

Если последний день срока проверки выпал на выходной или праздник, то ее могут закончить на следующий рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Для некоторых ВНП есть [специальные сроки](#).

Проверку могут [приостанавливать](#) и [продлевать](#) (п. п. 6, 9 ст. 89 НК РФ). Из-за этого она может закончиться гораздо позже, чем через два месяца.

Чем отличается приостановление ВНП от ее продления

Главные отличия такие (п. п. 6, 9 ст. 89 НК РФ):

- на время приостановления проверки ее срок прерывается.

Например, если через месяц с начала проверки ее приостановят на две недели, то после возобновления у инспекторов останется еще один месяц на проверку. Получится, что с даты решения о ВНП до даты справки пройдет два месяца и две недели. Но при этом будет считаться, что срок проверки составил два месяца.

Если же было продление, то срок не прерывается, а увеличивается с двух месяцев до четырех или даже до шести;

- в случае приостановления инспекторы не могут находиться у вас в офисе и проводить там какие-либо мероприятия (осмотр, выемку и т.д.), а также требовать у вас документы.

Во время продления проверки таких ограничений нет. Инспекторы ведут ее как обычно;

- основания для **приостановления** проверки и для ее **продления** разные.

При этом инспекторы одну и ту же проверку могут и продлевать, и приостанавливать.

5.1. Для каких ВНП предусмотрены специальные сроки

Специальные сроки предусмотрены для:

- самостоятельной проверки филиала или представительства. Срок проверки - не больше месяца ([п. 7 ст. 89 НК РФ](#));
- проверок инвесторов и операторов по соглашению о разделе продукции. Срок проверки - до шести месяцев. А если есть филиалы или представительства - то дополнительно по одному месяцу на каждый филиал (представительство) ([п. 3 ст. 346.42 НК РФ](#));
- проверок КГН. Срок проверки - два месяца плюс по месяцу на каждого участника КГН (кроме ответственного участника). За счет числа участников срок может увеличиться максимум до года ([п. 5 ст. 89.1 НК РФ](#)).

5.2. Продление выездной налоговой проверки

Продлить проверку могут до четырех месяцев, а в исключительных случаях до шести. Для этого должны быть определенные основания ([п. 6 ст. 89 НК РФ](#)). Их перечень приведен в [Приложении N 6](#) к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@. Перечень закрытый - то есть других оснований быть не может.

Продлить проверку налоговые органы могут, если ([п. 2 Оснований и порядка продления срока ВНП](#)):

- получили от правоохранительных органов или из других источников информацию о

возможных налоговых нарушениях и эту информацию нужно проверить;

- проверяют организацию с обособленными подразделениями. Срок продления зависит от того, сколько у нее подразделений:
 - 1 - 3 - продлить могут до четырех месяцев. Но только если на эти подразделения приходится от 50% всех налогов, которые платит организация, или (и) у них на балансе от 50% всего имущества;
 - 4 - 9 - продлить могут до четырех месяцев и при этом неважно, какая доля налогов или имущества приходится на ОП;
 - 10 и больше - продлить могут до шести месяцев;
- проверяемый налогоплательщик:
 - не представил в **срок** документы по требованию;
 - активно противодействует проверке;
 - не пускает инспекторов на свою территорию (в помещения), из-за чего они составили **акт о воспрепятствовании**;
- другие лица препятствуют проверке:
 - банк не передал информацию по счетам;
 - контрагент (или третье лицо) не представил в срок документы или информацию по встречной проверке;
 - свидетель не явился на допрос;
 - эксперт не представил вовремя свое заключение;
 - не явился переводчик;
- проверяют крупнейшего налогоплательщика;
- возникла чрезвычайная ситуация, которая затрагивает проверяемого налогоплательщика или налоговый орган.

Исключительные случаи для того, чтобы продлить проверку до шести месяцев, налоговые органы определяют сами. Критериев "исключительности" в НК РФ нет. Поэтому, используя одни и те же основания для продления, инспекция сама решает, будет случай исключительным или нет.

Также инспекция может несколько раз продлевать проверку. Главное, чтобы соблюдались максимальные сроки продления (п. 4.1 Письма ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622).

6. Как проходит выездная проверка

Проверка должна проходить у вас в офисе. Но если вы не можете выделить для проверяющих помещение, то попросите провести проверку в налоговой инспекции (п. 1 ст. 89, п. 1 ст. 89.1 НК РФ).

Но тогда все документы вам придется отвезить туда.

При выездной проверке у инспекторов самые широкие полномочия - они могут проводить практически все [мероприятия налогового контроля](#), в частности:

- истребовать [документы](#) у вас (п. 12 ст. 89, ст. 93 НК РФ);
- требовать документы и информацию у ваших контрагентов или у третьих лиц в рамках [встречных проверок](#) (ст. 93.1 НК РФ);
- допрашивать свидетелей, в том числе ваших работников (ст. 90 НК РФ);
- [осматривать](#) ваши помещения, территорию, предметы (п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ);
- [изымать](#) документы и предметы (п. 14 ст. 89, ст. 94 НК РФ);
- проводить экспертизу (ст. 95 НК РФ);
- привлекать к участию специалиста (ст. 96 НК РФ).

Кроме того, в выездной проверке могут участвовать сотрудники полиции (п. 1 ст. 36 НК РФ).

▶ См. также: [Какие регламенты используют налоговые органы при проведении выездных проверок](#)

7. Как заканчивается выездная проверка

В последний день проверки инспекторы должны составить [справку](#) о проведенной ВНП. Справку вам должны вручить (п. п. 8, 15 ст. 89, п. 8 ст. 89.1 НК РФ).

После ее составления у них будет два месяца, чтобы оформить [акт ВНП](#). Акт выездной проверки по КГН оформляют три месяца (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Акт и прилагаемые к нему документы вам также должны вручить (п. п. 3.1, 5 ст. 100 НК РФ).

Получив акт, вы можете подготовить по нему [возражения](#). На это у вас есть месяц. Если проверка

была по КГН, то возражения можно подать в течение 30 рабочих дней (п. 6 ст. 6.1, п. 6 ст. 100 НК РФ).

Как только истечет срок на подачу возражений, налоговый орган может приступить к рассмотрению материалов проверки и принять итоговое решение (п. 1 ст. 101 НК РФ).

7.1. Как налоговый орган принимает решение по результатам выездной проверки

Итоговое решение принимает начальник налогового органа или его заместитель после того, как рассмотрит материалы проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ).

Срок на рассмотрение и на вынесение решения - 10 рабочих дней со дня, как истечет срок на подачу возражений по акту (п. 6 ст. 6.1, п. 6 ст. 100, п. 1 ст. 101 НК РФ).

На рассмотрение материалов вас пригласят. Вы можете принять активное участие в этой процедуре: приводить доводы в свою защиту, представить дополнительные документы и другие доказательства, заявить ходатайство о снижении штрафа (п. п. 2, 4 ст. 101 НК РФ).

Руководитель (его заместитель) может назначить дополнительные мероприятия налогового контроля, если решит, что материалов в деле недостаточно и нельзя сделать окончательный вывод, есть нарушения налогового законодательства или нет.

В этом случае срок рассмотрения материалов проверки продлят, а итоговое решение примут уже после того, как инспекторы проведут дополнительные мероприятия, оформят дополнение к акту и дадут вам возможность представить по нему возражения (п. п. 1, 6 - 6.2 ст. 101 НК РФ).

Продлить рассмотрение материалов могут и по другим причинам.

Руководитель (его заместитель) примет окончательное решение после того, как рассмотрит все материалы проверки, дополнительных мероприятий и ваши возражения. Решение может быть (п. 7 ст. 101 НК РФ):

- о привлечении к ответственности (если есть основания назначить вам штраф);
- об отказе в привлечении к ответственности (если нет оснований для штрафа).

После итогового решения налоговый орган может принять **обеспечительные меры**, если у него есть обоснованные подозрения, что вы не исполните это решение (п. 10 ст. 101 НК РФ).

7.2. Как оформляют решение по результатам выездной налоговой проверки

Решение о привлечении к ответственности составляют по **форме**, которая приведена в Приложении N 36 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

В нем **указывают** всю ту информацию, которая предусмотрена формой, в том числе (п. 8 ст. 101

НК РФ):

- размер выявленной недоимки;
- пени;
- штрафы.

Решение об отказе в привлечении к ответственности составляют по **форме**, которая приведена в Приложении N 37 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@.

В нем указывают все то же, что и в решении о привлечении к ответственности только в резолютивной части вместо решения привлечь к ответственности будет решение отказать в привлечении и основания для этого. Также не будет информации о штрафах (**п. 8 ст. 101** НК РФ).
