

*Настоящий документ не является нормативным правовым актом Минфина России и не может рассматриваться в качестве такового. Он предназначен исключительно для информирования заинтересованных лиц.*

## **НОВОЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: факты и комментарии**

### **Информационное сообщение 3 августа 2018 г. № ИС-аудит-23**

#### **Доступ к аудиторской тайне предоставлен налоговым органам**

Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 231-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» налоговым органам предоставлен доступ к документам и сведениям, составляющим аудиторскую тайну (*ранее – возможности доступа налоговых органов к таким документам и сведениям были существенно ограничены*). В целях налогового контроля они могут собирать, хранить и использовать полученные от аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов<sup>1</sup> документы (информацию), связанные с оказанием ими профессиональных услуг (далее – документы).

Согласно части 1 статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, а также прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Наделение налоговых органов данным правом направлено на выявление налоговых правонарушений, борьбу с уклонением от уплаты налогов и финансовым мошенничеством, а также обеспечение исполнения соответствующих международных обязательств Российской Федерации.

#### *Порядок истребования документов налоговым органом у аудитора*

Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 231-ФЗ в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) введен порядок истребования документов налоговым органом у аудитора (статья 93<sup>2</sup>). Данный порядок является специальным по отношению к установленному статьями 93 и 93<sup>1</sup> НК

---

<sup>1</sup> Далее аудиторские организации и индивидуальные аудиторы именуются вместе «аудиторы».

РФ общему порядку истребования документов налоговым органом при осуществлении налогового контроля.

Налоговый орган вправе истребовать у аудитора документы:

при проведении выездной налоговой проверки налогоплательщика<sup>2</sup>, если такое лицо не представило соответствующие документы в налоговый орган в установленном порядке;

при проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, если налогоплательщик не представил соответствующие документы в налоговый орган в установленном порядке;

при поступлении в отношении аудируемого лица запроса компетентного органа иностранного государства (территории) в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации<sup>3</sup>.

Истребовать документы может должностное лицо налогового органа по месту учета аудитора. Истребованию могут подлежать документы, полученные аудитором в ходе оказания следующих услуг:

аудит;

сопутствующие аудиту услуги (обзорная проверка, согласованные процедуры, компиляция информации, др.);

постановка, восстановление и ведение бухгалтерского и налогового учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых расчетов и деклараций, бухгалтерское и налоговое консультирование, управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

В случае если налогоплательщик не представил соответствующие документы в налоговый орган, у аудитора могут быть истребованы документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания, перечисления) налога (сбора, страховых взносов). При поступлении в отношении аудируемого лица запроса компетентного органа иностранного государства у аудитора могут быть истребованы документы, обеспечивающие исполнение налоговым органом такого запроса.

Основанием для истребования документов налоговым органом у аудитора является специальное решение руководителя ФНС России или его заместителя. Такое решение должно содержать все сведения, предусмотренные соответственно частями 2 или 3 статьи 93<sup>2</sup> НК РФ. В решении, в частности, должна содержаться информация: о факте непредставления документов самим налогоплательщиком (при проведении выездной налоговой проверки или проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок

<sup>2</sup> Здесь и далее – также плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента.

<sup>3</sup> С информацией о международных договорах Российской Федерации в сфере налоговых отношений можно ознакомиться на официальном Интернет-сайте Минфина России [www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) в разделе «Налоговые отношения».

между взаимозависимыми лицами); позволяющая аудитору идентифицировать истребуемые документы; о наличии в запросе компетентного органа иностранного государства запрета на информирование аудитором лица, в отношении которого получен этот запрос, о передаче касающейся его информации.

Требование о представлении документов направляется налоговым органом аудитору с приложением копии соответствующего решения руководителя ФНС России или его заместителя. В случае если налогоплательщик не представил соответствующие документы в налоговый орган, требование о представлении документов направляется налоговым органом аудитору после истечения срока представления таких документов налогоплательщиком.

#### *Порядок исполнения аудитором требования налогового органа*

Порядок исполнения аудитором требования налогового органа о представлении документов определен статьей 93<sup>2</sup> НК РФ с учетом положений пунктов 2 и 3 статьи 93.

Аудитор обязан представить соответствующие документы налоговому органу по месту своего учета в течение 10 дней со дня получения требования этого налогового органа. Если аудитор не имеет возможности представить истребуемые документы в указанный срок, он в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет налоговый орган об этом. При этом аудитор должен указать причины, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленный срок, а также сообщить срок, в течение которого он может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит отдельное решение по данному уведомлению: продлить срок представления документов или отказать в этом.

Аудитор может представить истребуемые документы в налоговый орган лично или через представителя.

Документы на бумажном носителе представляются в виде заверенных аудитором копий; все листы таких документов должны быть пронумерованы и прошиты. Документы могут быть переданы аудитором непосредственно в налоговый орган или направлены в налоговый орган по почте заказным письмом.

Согласно пункту 2 статьи 93 НК РФ в случае необходимости должностное лицо налогового органа вправе ознакомиться с подлинниками документов.

#### *Гарантии соблюдения аудиторской тайны и прав аудитора*

Исходя из статьи 102 НК РФ (налоговая тайна) и статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (аудиторская тайна) лица, получившие

доступ к документам, составляющим аудиторскую тайну, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности таких документов. Исходя из части 4 статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» передача аудитором документов, составляющих аудиторскую тайну, налоговым органам в случаях и порядке, которые предусмотрены статьей 93<sup>2</sup> НК РФ, не является нарушением аудиторской тайны.

С целью защиты интересов аудитора при истребовании у него налоговым органом документов, связанных с оказанием этим аудитором профессиональных услуг налогоплательщикам (аудируемым лицам), законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие меры:

- 1) налоговый орган вправе истребовать у аудитора лишь те документы и только в тех случаях, которые прямо указаны в статье 93<sup>2</sup> НК РФ;
- 2) правом истребовать документы у аудитора наделен ограниченный круг должностных лиц налоговых органов;
- 3) истребование документов у аудитора возможно исключительно на основании решения высших должностных лиц ФНС России;
- 4) истребование документов у аудитора возможно лишь при соблюдении всех установленных требований к данной процедуре.

#### *Аудитор и его клиент*

В общем случае федеральное законодательство не запрещает аудитору информировать налогоплательщика (аудируемое лицо) о получении требования налогового органа о представлении документов, связанных с оказанием этим аудитором профессиональных услуг данному налогоплательщику (аудируемому лицу), а также передаче касающихся налогоплательщика (аудируемого лица) документов.

Исключением является случай, когда запрос компетентного органа иностранного государства содержит запрет на такое информирование. В этой ситуации аудитор не имеет права сообщать аудируемому лицу о получении требования налогового органа о представлении соответствующих документов и передаче их налоговому органу. Сведения о таком запрете должны быть указаны в решении руководителя (заместителя руководителя) ФНС России, на основании которого налоговый орган истребует документы у аудитора и копия которого прилагается к требованию налогового органа.

#### *Ответственность за непредставление или представление недостоверных сведений налоговым органам*

Согласно части 2 статьи 126 НК РФ непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике, отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о

налогоплательщике по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 тыс. руб.

В соответствии с частью 2 статьи 129<sup>1</sup> НК РФ за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ, совершенное повторно в течение календарного года, влечет взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб.

#### *Вступление в силу*

Изменения, внесенные в НК РФ Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 231-ФЗ, вступают в силу с 1 января 2019 г.

Исходя из стандартов аудиторской деятельности и Кодекса профессиональной этики аудиторов, в порядке подготовки к вступлению в силу изменений, предусмотренных Федеральным законом от 29 июля 2018 г. № 231-ФЗ, аудитору целесообразно определить порядок своих действий, обязанности и полномочия сотрудников при поступлении соответствующих требований налоговых органов. Кроме того, аудитор мог бы проинформировать клиентов по данному вопросу, разъяснив им свои новые обязанности, неизменность режима аудиторской тайны в отношении документов, получаемых им от клиентов, порядок своих действий при поступлении соответствующего требования налогового органа.

*Департамент регулирования бухгалтерского учета,  
финансовой отчетности и аудиторской деятельности  
Минфина России*