

УДК 336.22

Амелин С.С.

студент магистратуры 2 курса

специальность «Административное, финансовое право»

Аккредитованное образовательное частное

учреждение высшего образования

«МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЮРИДИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ МФЮА»

Россия, г. Москва

Голубева Е.С.

студентка магистратуры 2 курса

специальность «Административное, финансовое право»

Аккредитованное образовательное частное

учреждение высшего образования

«МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЮРИДИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ МФЮА»

Россия, г. Москва

Амелина Т.С.

студентка магистратуры 2 курса

специальность «Административное, финансовое право»

Аккредитованное образовательное частное

учреждение высшего образования

«МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЮРИДИЧЕСКИЙ

УНИВЕРСИТЕТ МФЮА»

Россия, г. Москва

**ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И СОВРЕМЕННАЯ ПРАКТИКА
ИХ ПРИМЕНЕНИЯ**

Аннотация: статья посвящена исследованию практики проведения налоговых проверок как основной формы налогового контроля. На основании анализа законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и материалов правоприменительной практики выявлены актуальные проблемы правового регулирования оснований и порядка проведения налоговых проверок и определены основные направления совершенствования налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговая проверка, камеральная проверка, выездная проверка, ФНС России.

UDC 336.22

Amelin S.S.

*2nd year Master's student
specialty "Administrative, financial law"*

*Accredited private educational
institution of higher education*

**"MOSCOW FINANCIAL AND LEGAL
MFUA UNIVERSITY"**

Russia, Moscow

Golubeva E.S.

*2nd year Master's student
specialty "Administrative, financial law"*

*Accredited private educational
institution of higher education*

**"MOSCOW FINANCIAL AND LEGAL
MFUA UNIVERSITY"**

Russia, Moscow

Amelina T.S.

2nd year Master's student

specialty "Administrative, financial law"
Accredited private educational
institution of higher education
"MOSCOW FINANCIAL AND LEGAL
MFUA UNIVERSITY"
Russia, Moscow

PROBLEMS OF THE ORGANIZATION OF TAX AUDITS IN RUSSIA

***Annotation:** The article is devoted to the study of the practice of conducting tax audits as the main form of tax control. Based on the analysis of the legislation of the Russian Federation on taxes and fees and materials of law enforcement practice, actual problems of legal regulation of the grounds and procedure for conducting tax audits have been identified and the main directions for improving tax legislation have been identified.*

***Key words:** tax control, tax audit, desk audit, on-site audit, the Federal Tax Service of Russia.*

Согласно ст. 87 НК РФ, все налоговые проверки подразделяются на:

- камеральные;
- выездные.

Камеральная проверка проводится по месту нахождения территориального органа ФНС России в течение 3 месяцев со дня подачи налоговой отчетности; для декларации об уплате НДС срок проведения камеральной проверки сокращен и составляет 2 месяца¹. Порядок проведения камеральной налоговой проверки регламентирован ст. 88 НК РФ. Процедура камеральной проверки включает последовательное проведение автоматизированной проверки и последующего углубленного контроля. В ходе проведения проверки налоговые органы вправе вызвать налогоплательщика и свидетелей, а также истребовать у

¹ Аносова Р.В. Камеральная налоговая проверка при возмещении НДС // Бухгалтерский учет. – 2022. – №10. С.59.

налогоплательщика дополнительные объяснения, сведения и документы. Дополнительные объяснения, сведения и документы могут быть истребованы в случае заявления вычета НДС, неверного формирования налоговой отчетности по НДС либо использования налоговых льгот. В соответствии с п. 7 ст. 88 НК РФ, полномочие на истребование дополнительных объяснений, сведений и документов может быть реализовано налоговым органом при наличии следующих оснований:

- заявление налогоплательщиком к вычету НДС;
- использование налоговых льгот;
- неверное формирование налоговой отчетности по НДС.

Обращает на себя внимание отсутствие в НК РФ исчерпывающего перечня документов, которые могут быть истребованы налоговыми органами в ходе проведения камеральной проверки. Кроме того, спорным является вопрос о правомерности истребования документов по истечении срока камеральной проверки. ФНС России в Письме от 10 января 2019 г. сформулирована позиция, в соответствии с которой реализация налоговыми органами соответствующего полномочия за пределами срока камеральной проверки не является нарушением². Однако еще в 2013 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ указал, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц дополнительных документов о финансово-хозяйственной деятельности допускается только в период проведения налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля³.

Наиболее спорным, однако, является вопрос о допустимости проведения выемки документов в ходе проведения камеральной налоговой проверки. Согласно п. 1 ст. 31 НК РФ, в ходе налоговой проверки налоговый орган вправе изымать документы; сходные положения

² Письмо ФНС России от 10.01.2019 №ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316923/ (дата обращения 28.10.2023).

³ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах,

закреплены также в п. 8 ст. 94 НК РФ, согласно которой основанием для выемки оригиналов документов является вероятность их уничтожения, изменения или сокрытия налогоплательщиком. Однако в приведенных нормах законодательства отсутствует указание на вид налоговой проверки, в процессе проведения которой допускается производство выемки.

В 2016 г. Конституционным Судом РФ сформулирована правовая позиция, согласно которой «по общему правилу, выездная налоговая проверка проводится на территории либо в помещении налогоплательщика и ориентирована на выявление нарушений налогового законодательства, которые не могут быть установлены при проведении камеральной проверки и требуют углубленного изучения документов налогоплательщика, а также проведения специальных контрольных мероприятий, в т.ч. - выемки предметов и документов»⁴. Однако прямой запрет на производство выемки документов в рамках камеральной проверки в НК РФ не закреплен.

В 2020 г. в ст. 92 НК РФ были внесены изменения, закрепившие допустимость проведения осмотра как в ходе выездной, так и в ходе камеральной налоговой проверки по основаниям, предусмотренным пп. 8, 8.1 и 8.9 ст. 88 НК РФ⁵. В связи с этим возникает вопрос о разграничении камеральной и выездной форм налоговой проверки.

Нормативное определение повторной камеральной проверки, а также основания ее проведения в налоговом законодательстве не закреплены. Прямого запрета в проведении повторной камеральной налоговой проверки в налоговом кодексе не имеется, и поэтому возникают трудности в

возникающих при применении судами части 1 Налогового Кодекса РФ» [Электронный ресурс] – URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (дата обращения 28.10.2023).

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 №571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем 4 пункта 8 статьи 101 Налогового Кодекса РФ» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196702 (дата обращения 28.10.2023).

⁵ Федеральный Закон РФ от 29.12.2020 №470-ФЗ «О внесении изменений в части 1 и 2 Налогового Кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах» (ред. от 31.07.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2021. – №1 (ч.1). – Ст. 9.

правомерности проведения такого мероприятия. Как следует из правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом РФ в 2015 г., «не предполагается возможность проведения повторной камеральной налоговой проверки в отношении налогоплательщиков, налоговые декларации которых уже выступали предметом камерального контроля»⁶. Однако в 2006 г. Министерством финансов было указано, что «проведение камеральной налоговой проверки за тот же отчетный период возможно в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации»⁷.

Согласно п. 1 ст. 81 НК РФ, в случае, если после подачи налоговой декларации налогоплательщиком будут обнаружены факты не отражения либо неполноты отражения сведений либо допущенных ошибок, он вправе внести исправления и направить в налоговый орган уточненную декларацию. Однако согласно п. 2 ст. 88 ГК РФ, срок проведения камеральной проверки не может превышать 3 месяца со дня подачи налогоплательщиком налоговой декларации (для декларации по НДС данный срок сокращен до 2 месяцев). В 2016 г. ФНС России были опубликованы разъяснения, в соответствии с которыми «налоговый орган обязан принять уточненную налоговую декларацию и провести камеральную налоговую проверку в установленный срок. При этом налоговое законодательство не предусматривает специальных норм о порядке проверки уточненной налоговой декларации; соответственно, проверка уточненной налоговой декларации осуществляется в полном объеме. Таким образом, налоговые органы не вправе повторно проводить камеральную проверку в отношении одной и той же отчетности, однако

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 №736-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Викторова Г.С. на нарушение конституционных прав частями 1 и 2 статьи 25.6, частью 1 статьи 29.2 и пунктом 1 части 2 статьи 29.9 Кодекса РФ об административных правонарушениях» [URL]: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145442/ (дата обращения 28.10.2023).

⁷ Письмо Министерства финансов РФ от 07.06.2006 №03-02-07/1-141 «Об участии милиции в налоговых проверках» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61881/ (дата обращения 28.09.2023).

вправе провести различные камеральные проверки в течение одного налогового периода в случае предоставления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации»⁸.

В отличие от камеральной, выездная налоговая проверка проводится по месту осуществления деятельности налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа. Период проведения выездной проверки не может превышать 3 календарных года, предшествующих году, в котором было принято решение о ее проведении. Общее количество выездных проверок, проведение которых допускается у одного налогоплательщика в течение календарного года, не может превышать 2.

По общему правилу, срок проведения выездной проверки не может превышать 2 месяца со дня вынесения решения о ее проведении; в исключительных случаях допускается продление соответствующего срока до 4 или 6 месяцев.

Решение о проведении выездной налоговой проверки принимается руководителем налогового органа на основании предварительного анализа хозяйственной деятельности налогоплательщика⁹. Однако порядок проведения предварительного анализа НК РФ не урегулирован. Отсутствуют в НК РФ также указания на порядок фиксации нарушений в ходе проведения выездной налоговой проверки и принятия на основании выявленных нарушений повторной выездной проверки¹⁰.

С учетом изложенного целесообразно внесение соответствующих изменений в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ №57, а также в п. 1 ст. 94 НК РФ, в которой следует закрепить такое основание производства выемки документов, как мотивированное постановление уполномоченного на проведение камеральной проверки

⁸ Письмо ФНС России от 26.09.2016 №ЕД-4-2/17979 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 28.10.2023).

⁹ Постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 14.07.2022 №09АП-38332/2022 по делу №А40-182987/2021 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.kad.ru/> (дата обращения 28.10.2023).

¹⁰ Обливанцева Д.В. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля // Эпомен. – 2022. – №69. С.243.

налогового органа или должностного лица.

Использованные источники:

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок от 30.12.2008, 05.02.2014, 21.07.2014, 14.03.2020) // Российская газета. – 1993. – №257.

2. Налоговый Кодекс РФ, часть 1 от 31.07.1998 №146-ФЗ (ред.от 28.09.2023) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3824.

3. Федеральный Закон РФ от 29.12.2020 №470-ФЗ «О внесении изменений в части 1 и 2 Налогового Кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах» (ред.от 31.07.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2021. – №1 (ч.1). – Ст. 9.

4. Письмо Министерства финансов РФ от 07.06.2006 №03-02-07/1-141 «Об участии милиции в налоговых проверках» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61881/ (дата обращения 28.09.2023).

5. Письмо ФНС России от 26.09.2016 №ЕД-4-2/17979 [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения 28.10.2023).

6. Письмо ФНС России от 10.01.2019 №ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316923/ (дата обращения 28.10.2023).

7. Аносова Р.В. Камеральная налоговая проверка при возмещении НДС // Бухгалтерский учет. – 2022. – №10.

8. Мейтова А.М., Фейгель М.Л. Проблемные аспекты проведения налоговых проверок // Наука и образование; хозяйство и экономика;

предпринимательство; право и управление. – 2022. – №3.

9. Обливанцева Д.В. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля // Эпомен. – 2022. – №69.

10. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении судами части 1 Налогового Кодекса РФ» [Электронный ресурс] – URL: <https://base.garant.ru/70440740/> (дата обращения 28.10.2023).

11. Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 №736-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Викторова Г.С. на нарушение конституционных прав частями 1 и 2 статьи 25.6, частью 1 статьи 29.2 и пунктом 1 части 2 статьи 29.9 Кодекса РФ об административных правонарушениях» [URL]: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145442/ (дата обращения 28.10.2023).

12. Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 №571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем 4 пункта 8 статьи 101 Налогового Кодекса РФ» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196702 (дата обращения 28.10.2023).

13. Постановление 9 Арбитражного апелляционного суда от 14.07.2022 №09АП-38332/2022 по делу №А40-182987/2021 [Электронный ресурс]. – URL:<https://www.kad.ru/> (дата обращения 28.10.2023).