



**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ  
«Организация и методика налоговых проверок»**

Ростов-на-Дону

2022

УДК 657.62

Конспект лекций по дисциплине «Организация и методика налоговых проверок» для обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность».— Ростов н/Д: ДГТУ, 2022. – 55 с.

УДК 657.62

Составитель: **Изварина Н.Ю.**,  
к.э.н., доцент кафедры ЭБУиП

## Лекция 1 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### 1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПОНЯТИЕ, ФУНКЦИИ И ЗАДАЧИ

Налоговый контроль, обеспечивающий своевременное и полное поступление налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации, — необходимое условие и важнейший метод налогового администрирования.

Контроль может быть охарактеризован как одна из функций управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления степени их реализации, наличия отклонений и неблагоприятных ситуаций, о которых целесообразно своевременно проинформировать компетентные органы, способные принять меры к улучшению положения дел.

Налоговый контроль играет особую, значимую роль в системе государственного контроля и представляет собой комплекс мероприятий по проверке соблюдения законности, целесообразности и эффективности системы налоговых органов в формировании денежных фондов всех уровней государственной власти в части налоговых доходов, по выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты, улучшению налоговой дисциплины среди налогоплательщиков, соблюдению ими налогового законодательства.

Налоговый контроль — составная часть финансового контроля, имеет черты, присущие финансовому контролю, но одновременно обладает и специфическими характеристиками.

Его специфика проявляется в более узкой сфере действия, нежели государственный финансовый контроль. В качестве **специфических черт налогового контроля** можно назвать следующие:

- обязательность и всесторонний охват таких участников налоговых отношений, как налогоплательщики и налоговые агенты;
- непрерывность, связанная с постоянной потребностью государства в финансовых ресурсах;

- независимость, устранение влияния проверяемых лиц на осуществление контрольных мероприятий и их результаты;
- регламентированность, четкое следование нормативным указаниям, правомочность, достигаемые установлением пределов полномочий налоговых органов;
- обеспечение согласованности действий государственных органов при проведении совместных мероприятий или обмене информацией;
- обоснованность и доказательность информации, приведенной в актах проверок; в дальнейшем это позволяет избежать спорных ситуаций, возникающих при обнаружении проверяемыми лицами ошибок в составленных налоговыми органами документах;
- недопущение причинения вреда налогоплательщику; опыт показывает, что чрезмерная фискальная направленность приводит к «уходу в тень» одними хозяйствующими субъектами и сокрытию реальных объемов налоговых обязательств другими;
- информационность, понятность и доступность для всех участников контрольных мероприятий.

В основе организации налогового контроля лежит принцип презумпции невиновности проверяемых лиц. В правоприменительной практике говорят также о презумпции добросовестности налогоплательщика и отсутствии доказательств необоснованности возникновения налоговой выгоды.

Налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (рис. 1).



**Рис. 1.** Налоговый контроль в Российской Федерации

В научной литературе ведутся дискуссии о взаимосвязи понятий «налоговое администрирование» и «налоговый контроль». Существует три позиции:

1) «налоговый контроль» и «налоговое администрирование» — идентичные понятия, которые определяются как деятельность налоговых органов по контролю за сбором налогов;

2) «налоговый контроль» шире понятия «налоговое администрирование», потому что включает помимо деятельности налоговых органов по сбору налогов мероприятия других государственных органов (органов внутренних дел, государственных внебюджетных фондов и т.д.) по сбору налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

3) понятие «налоговое администрирование» шире понятия «налоговый контроль», налоговый контроль — элемент налогового администрирования (другие элементы — налоговое планирование и налоговое регулирование).

Рассмотрев различные подходы к определению налогового контроля, можно сделать вывод, что *налоговый контроль представляет собой деятельность государственных органов по обеспечению полноты и своевременности выполнения*

*налоговых обязательств налогоплательщиками и налоговыми агентами путем осуществления законодательно регламентируемого комплекса мероприятий.*

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайну.

Налоговый контроль можно рассматривать в разных аспектах:

*организационном* (представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов и объектов),

*методическом* (методы осуществления контрольных действий) и

*техническом* (раскрывает совокупность приемов проверки, их последовательность и взаимоувязку)

Налоговый контроль может рассматриваться только как система взаимосвязанных и взаимодополняющих элементов, обеспечивающих ее

устойчивое функционирование и решение поставленных задач. Это следующие элементы:

- правовая база, определяющая правовой статус субъектов налогового контроля, порядок исчисления и уплаты налогов, взаимоотношения с налогоплательщиками, правоохранительными органами; качество правового обеспечения налогового контроля — важнейший фактор стабильности налоговой системы;

- формы и методы организации налогового контроля, основные налоговые проверки при этом — выездные и камеральные;

- организационное и материально-техническое обеспечение, предполагающее оптимизацию структуры налоговых органов, создание информационных массивов для учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, взаимодействие с органами государственного управления, правоохранительными органами, банковской системой в сфере налогового контроля.

Деятельность налоговых органов по осуществлению налогового контроля проводится в соответствии с НК РФ. В законодательстве регламентируются формы и методы налогового контроля, определены понятия и содержание налоговых проверок, их специфические особенности применительно к различным задачам и объектам налогового контроля.

**Объекты налогового контроля** — это налоговые отношения, возникающие у государства с физическими лицами и организациями, на которых лежит обязанность уплачивать налоги и другие обязательные платежи за счет собственных средств в строгом соответствии с нормами права.

В роли **субъектов налогового контроля** выступают ФНС России и территориальные подразделения в Российской Федерации, в некоторых случаях — органы внутренних дел, Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП) и ФТС РФ. Взаимодействие между субъектами и объектами налогового контроля носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для

выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения налогового контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля.

Другой фактор, определяющий актуальность вопросов организации эффективной системы контроля, — использование налогового механизма в процессе регулирования экономики. Кроме того, по численности контролируемых лиц налоговый контроль также занимает основную позицию.

**Предметом налогового контроля** могут выступать различные аспекты и проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность и т.д. Однако при этом следует также учитывать, что наряду с уплатой налогов к числу основных обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) в соответствии со ст. 23 НК РФ относится ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и предоставление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. С учетом этого законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащейся в них информации об объектах налогообложения также составляют предмет налогового контроля.

В качестве **цели налогового контроля** выступает поддержание на должном уровне налоговой дисциплины (состояние отношений между субъектами экономики и государством, при котором соблюдается налоговое законодательство и обеспечивается неотвратимость привлечения к ответственности лиц, его нарушающих) в стране.

Следует отметить, что, определяя функции и задачи налогового контроля, необходимо рассматривать их как функции и задачи налоговых органов. Это



объясняется тем, что в соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах.

К числу основных **задач налогового контроля** следует относить:

- соблюдение налогового законодательства — это основная обязанность налоговых органов, определенная ст. 32 НК РФ;
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов и иными лицами своих обязанностей по уплате налоговых платежей;
- неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах; налоговые органы имеют право требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;
- наложение финансовых и административных санкций на лиц, совершивших налоговое правонарушение (в соответствии с НК РФ и КоАП);
- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет исходя из реальной налоговой базы; в соответствии со ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения

учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- проверка качества постановки и ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения; НК РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (ст. 120); примером такого нарушения является отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

#### **Основные функции налогового контроля:**

- обеспечение налоговых поступлений в бюджеты разных уровней путем проверки исполнения налогового законодательства со стороны проверяемых лиц, а именно — проверки полноты и правильности исчисления и удержания, своевременности уплаты налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

- предотвращение уклонения от уплаты налогов. Складывается практика определения налоговыми органами «налоговых рисков» организации как признаков использования налогоплательщиком различных схем уклонения от налогообложения; например, при анализе объемов уплаты НДС налогоплательщиком учитываются высокий удельный вес вычетов или тот факт, что данный налогоплательщик систематически предъявляет НДС к возмещению, причем объемы возмещения несоизмеримы с суммами уплаченных в бюджет налогов; кроме того, принимается во внимание отсутствие кадрового состава, основных средств, иного ликвидного имущества, рост дебиторской и кредиторской задолженности, отсутствие реальных затрат при уплате НДС поставщикам или таможенным органам, накладных расходов, использование фиктивного юридического адреса;

- выявление резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней; важная задача состоит в разработке налоговыми органами новых методов

анализа показателей отчетности налогоплательщиков, оценка изменения их значений, соотнесение с данными в целом по региону или отрасли, с другими налогоплательщиками; очень важно определить круг плательщиков, в отношении которых проводятся постоянный мониторинг, углубленный анализ и все мероприятия налогового контроля;

- участие в разработке и осуществлении налоговой политики государства, при этом принципиально важно учитывать интересы налогоплательщиков, которым нужна налоговая стабильность и которые понимают необходимость уплаты налогов, а также интересы бюджета, обеспечение всех проводимых социальных и экономических программ необходимыми источниками формирования расходов;

- повышение эффективности контрольных мероприятий.

Эффективный инструмент налогового контроля — истребование документов и информации не только у налогоплательщиков, но и у его контрагентов и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ). Истребовать эту информацию можно не только в рамках налоговой проверки, но и в процессе рассмотрения материалов проверки, а также при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, налоговый орган вправе истребовать и вне рамок налоговых проверок (в случае обоснованной необходимости) информацию относительно конкретной сделки. Причем как у ее участников, так и у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке. Налоговые органы также вправе направлять запросы в банки (ст. 86 НК РФ).

Налоговый контроль имеет большое значение в оценке действующей в стране налоговой системы и выработке предложений по ее совершенствованию. Правительство РФ через центральный аппарат ФНС России и его органы получает обширную информацию, анализ которой позволяет делать выводы об уровне эффективности проводимой в государстве налоговой политики и необходимости принятия решений о внесении изменений в законодательные и нормативные акты по налогам.

## **2. ВИДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Налоговый контроль как элемент финансового контроля неоднороден. В зависимости от выбранных критериев выделяют несколько видов налогового контроля.

Исходя из категорий проверяемых лиц и специфики форм и методов осуществления, налоговый контроль делится на контроль:

- физических лиц;
- индивидуальных предпринимателей;
- субъектов малого предпринимательства;
- крупнейших налогоплательщиков;
- бюджетных организаций;
- некоммерческих организаций;
- организаций (по видам хозяйственной деятельности).

С учетом выполнения конкретной задачи выделяется контроль:

• учета организаций и физических лиц, в том числе постановки на учет и регистрации обособленных подразделений;

• достоверности определения налогоплательщиками доходов;

• экономической обоснованности и документального подтверждения расходов;

- правильности определения налоговой базы;
- своевременной и полной уплаты в бюджет налогов и сборов;
- полноты удержания налогов и отражения в бухгалтерском учете;
- законности применения различных налоговых ставок;
- правомерности применения налоговых льгот и налоговых вычетов;
- своевременности предоставления налогоплательщиками налоговых деклараций и других документов, необходимых для исчисления налогов;
- исполнения решений и требований налоговых органов,

**По времени осуществления различают контроль:**

- предшествующий;

- текущий;
- последующий.

Цель *предшествующего контроля* — предупреждение возможных последствий действий налогоплательщика. Он осуществляется путем разъяснений и пояснений отдельных спорных норм налогового законодательства.

Цель *текущего контроля* — проверка текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Как правило, это осуществляется в ходе камеральной проверки, когда проверяется налоговая отчетность за истекший налоговый период. Особенность текущего контроля в том, что налогоплательщик имеет право дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета или иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет), если возникают спорные вопросы при исчислении и уплате налога.

Цель *последующего контроля* — выявление нарушений законодательства о налогах и сборах за истекшие налоговые периоды. При этом, в отличие от текущего налогового контроля, в случае выявления нарушений возможность корректировки налоговой отчетности налогоплательщиком не предусматривается. Последующий контроль проводится посредством выездных налоговых проверок.

В зависимости от процедуры проведения налоговый контроль может подразделяться на документальный контроль и контроль исполнения.

*Документальный контроль* — это проверка налоговой и бухгалтерской отчетности и документов, представленных налогоплательщиком. Он включает:

- проверку полноты представленной документации и правильности ее оформления;

следует отметить, что налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации, если она представлена по установленной форме; однако нет официальных разъяснений по поводу того, будет ли привлечен налогоплательщик к ответственности в случае подачи декларации по старой или измененной форме; в большинстве случаев арбитражные суды признают обязанность налогоплательщика по представлению декларации исполненной, если в ней содержатся все необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов;

- проверку соответствия отдельных показателей — для этого используются специальные контрольные соотношения, которые позволяют выявить ошибки в представленной отчетности; в случае выявления несоответствия возможны три варианта: в первом налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие правильность данных (например, журналы выставленных и полученных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, договоры, накладные); если в результате будет обнаружено нарушение, налоговый инспектор оформляет докладную записку на имя руководителя инспекции или его заместителя и затем принимается решение о дальнейших действиях — проводить ли проверки еще, штрафовать ли организацию; второй вариант предполагает, кроме представления документов, вызов представителя компании для пояснений; если после рассмотрения представленных пояснений налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки; в третьем случае речь идет об арифметической ошибке, которая может быть устранена налогоплательщиком, причем это не отразится на величине исчисленного и уплаченного налога.

*Контроль исполнения* — это объективная и систематическая проверка фактических данных (документов) для оценки работы хозяйствующего субъекта, полноты исполнения возложенных на него функций, программы его деятельности в будущем. Цель такого контроля — обеспечение органов, осуществляющих надзор за деятельностью данного хозяйствующего субъекта, информацией, необходимой для принятия решений по устранению выявленных недостатков или коррекции направлений его развития.

Примером контроля исполнения является фактический контроль, приемы которого могут быть подразделены на три группы:

- 1) инвентаризация — способ проверки фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов, их соответствия данным бухгалтерского учета на определенную дату;

весьма актуально проведение инвентаризации, если организация —плательщик налога на имущество, транспортного налога;

2) экспертная оценка специалистами действительного объема и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, соблюдения технологических режимов;

3) визуальное наблюдение путем непосредственного обследования складских помещений, производственных подразделений, а также фиксации отдельных элементов изучаемого процесса в определенный временной период (хронометраж и др.).

### **3. ФОРМЫ И МЕТОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Налоговый контроль — это деятельность уполномоченных органов, в процессе которой обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов. В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и т.д., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов: учет объектов налогообложения, соблюдение сроков уплаты налогов и сборов, правильность исчисления сумм налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т.д. В узком смысле под налоговым контролем понимается проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

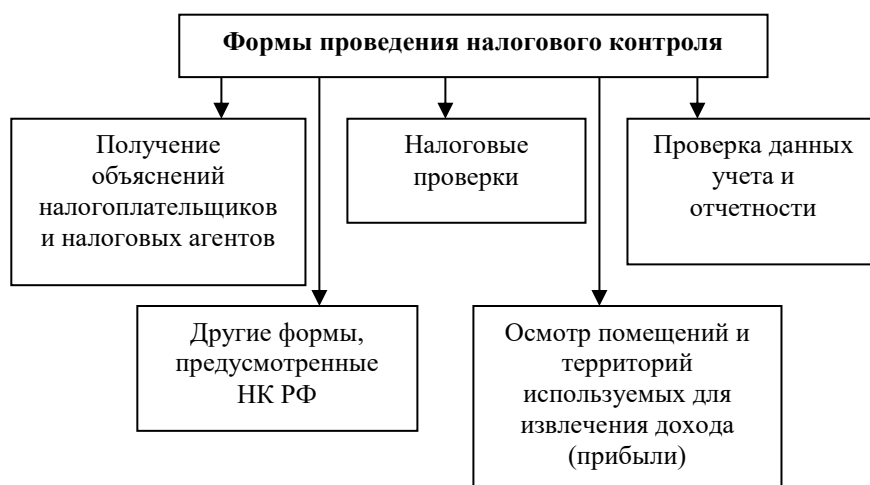
Налоговый контроль — необходимое условие функционирования налоговой системы. При отсутствии или низкой эффективности налогового контроля трудно рассчитывать на то, что налогоплательщики будут своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы. Осуществление налогового контроля производится в разных правовых формах. Контрольные действия регулируются на основе закона, с определением полномочий органами исполнительной власти.

Правильно организованный налоговый контроль требует, с одной стороны, широких полномочий налоговых органов в части доступности соответствующей

информации с гарантированным сохранением ее конфиденциальности, а с другой стороны — уважения к налогоплательщику и строгого соблюдения всех предписанных законом правил и процедур недопустимости причинения неправомерного вреда налогоплательщику.

**Методы налогового контроля** — совокупность приемов и способов, с помощью которых соответствующие органы осуществляют налоговый контроль. При проведении налогового контроля уполномоченными органами применяются общенаучные методы: диалектический подход, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, а также специально-правовые методы (методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок на основе отчетных данных хозяйствующих субъектов и физических лиц, визуальный осмотр, выборочная проверка документов).

Основные **формы проведения налогового контроля** в соответствии со ст. 82 НК РФ следующие: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также другие формы, предусмотренные НК РФ (рис. 2).

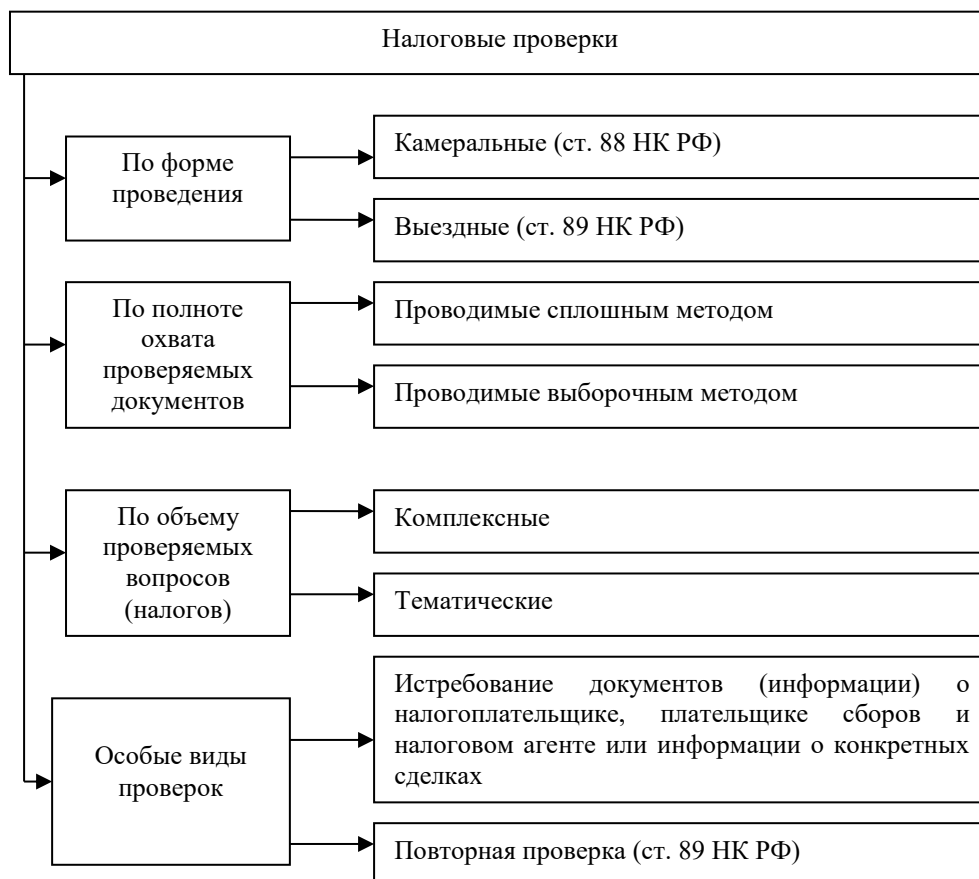


**Рис. 2.** Формы проведения налогового контроля

Наиболее эффективная форма налогового контроля — налоговые проверки соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и



сборов, полноты и своевременности внесения их в бюджет, обоснованности применения льгот. На рисунке 3 показаны виды налоговых проверок.



**Рис. 3.** Виды налоговых проверок

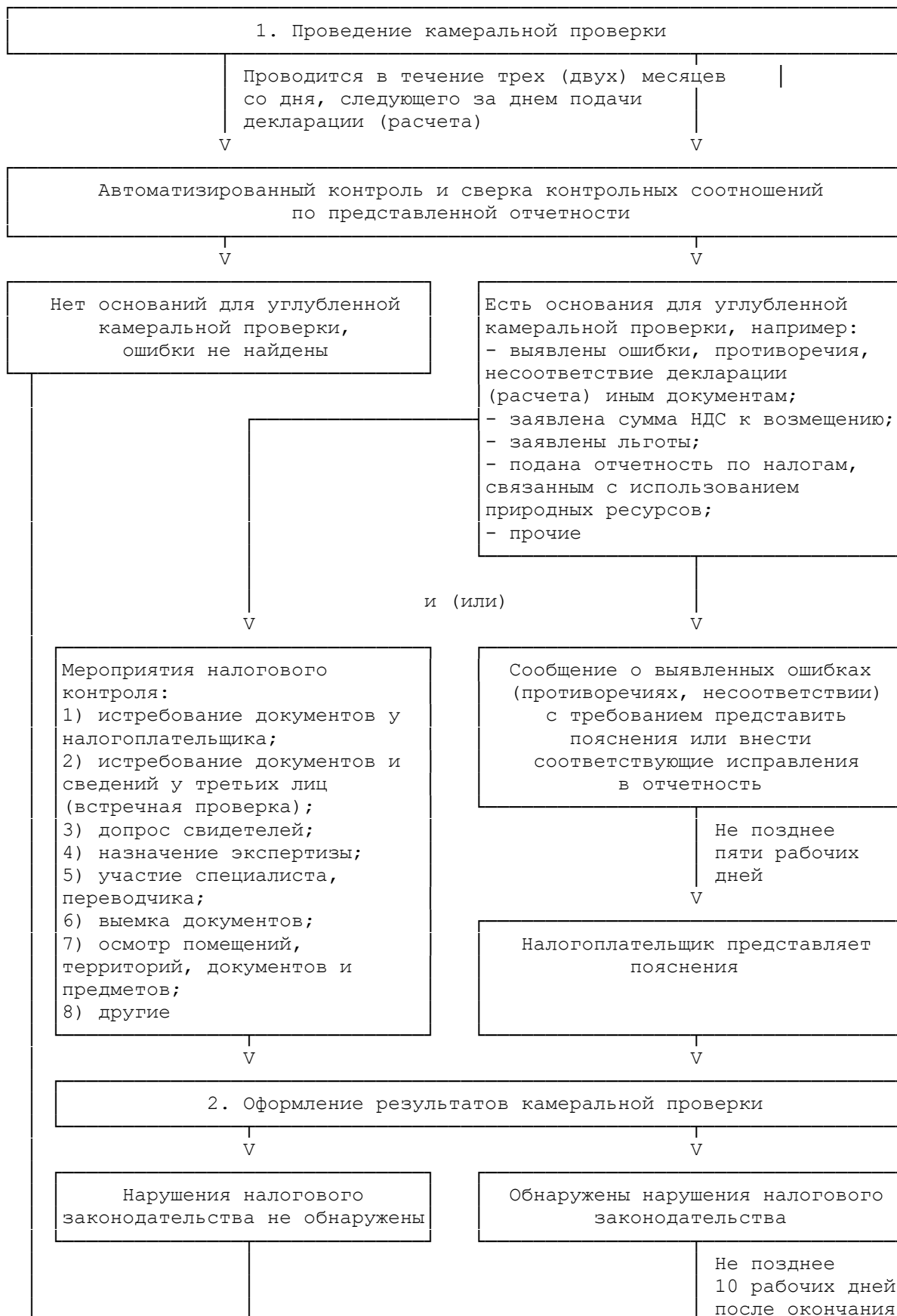
В зависимости от характера и способов проведения налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные, что определено ст. 87 НК РФ. Цель камеральной и выездной налоговых проверок — контроль соблюдения налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

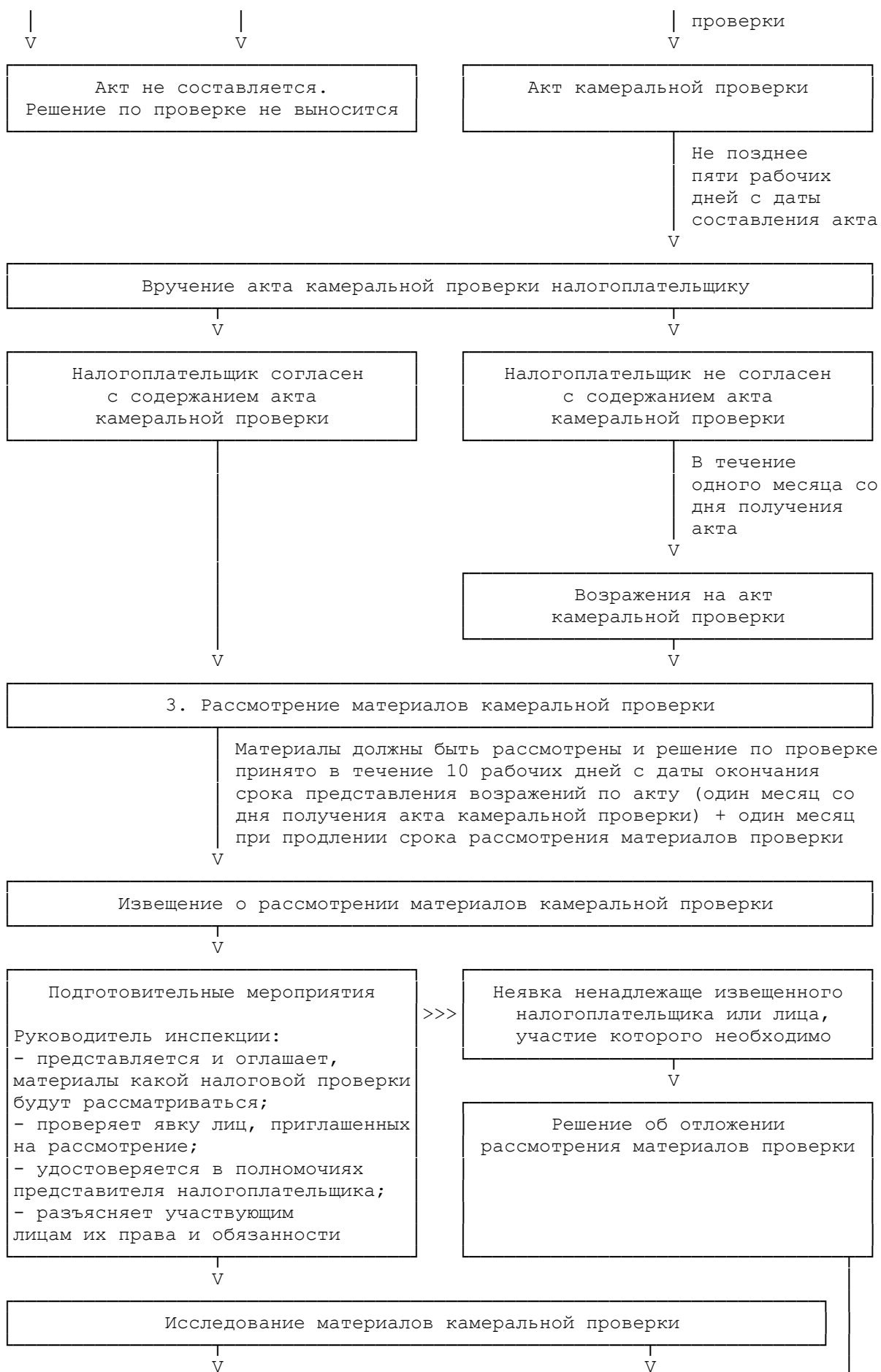
## Лекция 2-3. КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

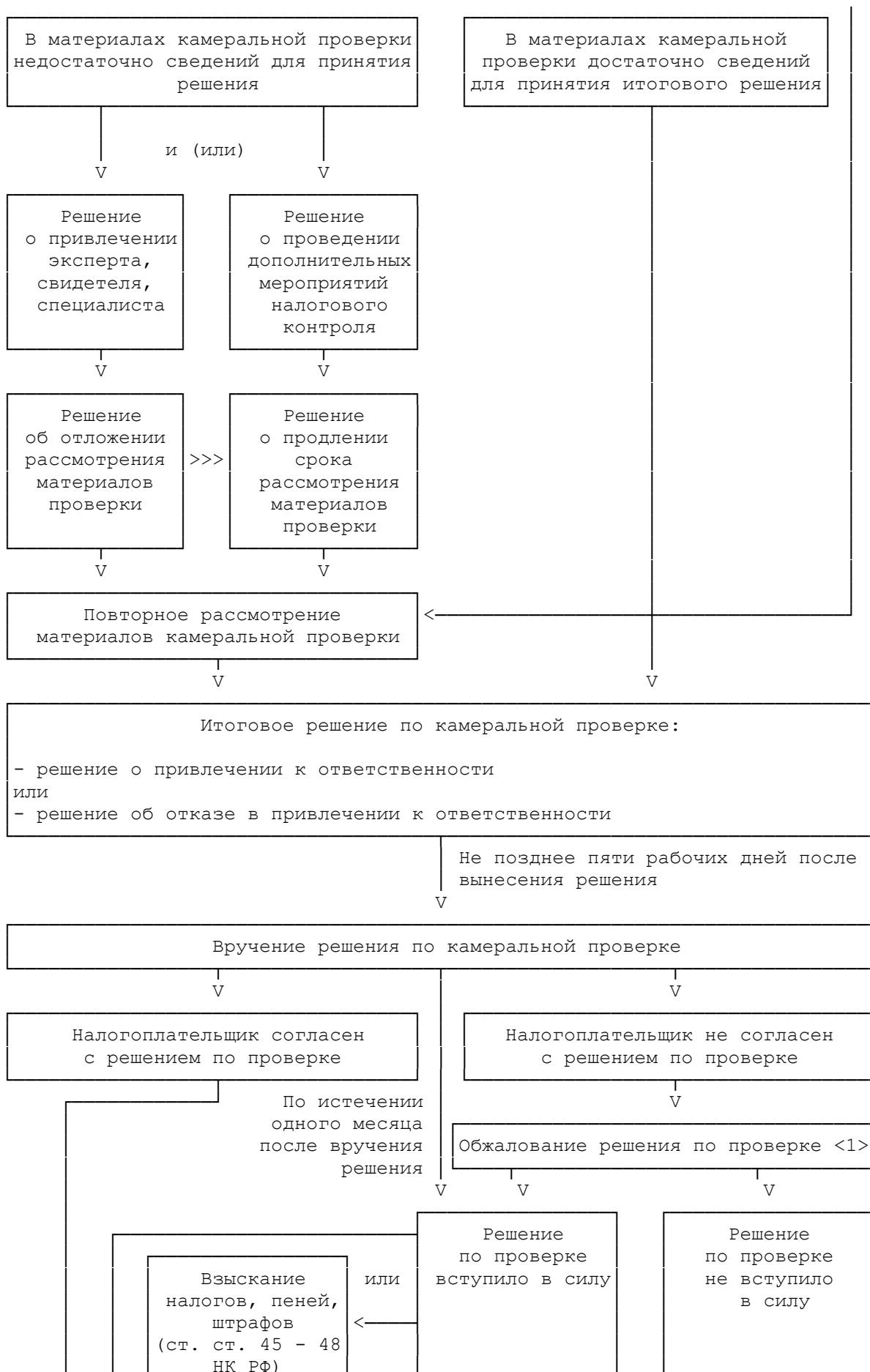
### Схема камеральной проверки

Приведенная ниже схема содержит в обобщенном виде информацию об основных вариантах развития событий при проведении камеральной проверки

отчетности, представленной в налоговую инспекцию. В ней отражены и сведения о процессуальных сроках, установленных в отношении камеральных проверок.









## 1. Проведение камеральной проверки

По общему правилу при подаче налогоплательщиком в налоговые органы декларации (расчета) проводится камеральная проверка. Это следует из п. п. 1, 2 ст. 88 НК РФ.

Основанием для камеральной проверки может стать подача в налоговую инспекцию (п. 1 ст. 80, п. 10 ст. 88 НК РФ) декларации и (или) расчета авансовых платежей по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, налогу при УСН, ЕНВД, транспортному, земельному или другому налогу, а также представление расчета по страховым взносам.

Также камеральная проверка проводится в связи с представлением уточненной декларации (расчета по авансовым платежам) по указанным выше налогам, уточненного расчета по страховым взносам (п. п. 1, 7 ст. 81 НК РФ). При этом если не завершена проверка первичной декларации (расчета), то она прекращается и начинается камеральная проверка «уточненки». Основание - п. 9.1 ст. 88 НК РФ.

Сотрудники налоговых органов в ходе камеральной проверки проверяют представленную налогоплательщиком отчетность (п. 2 ст. 88 НК РФ). Следовательно, камеральная проверка идет по тому налогу, по которому налогоплательщики отчитались, и охватывает налоговый или отчетный период, указанный в отчетности.

Из п. п. 1, 2 ст. 88 НК РФ следует, что камеральную проверку проводит та налоговая инспекция, в которую подали декларацию или расчет по месту учета

налогоплательщика, если такая обязанность предусмотрена НК РФ (пп. 4 п. 1 ст. 23, п. 3 ст. 80 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в который представили отчетность (п. 1 ст. 88 НК РФ, Письма Минфина России от 25.03.2009 N 03-07-11/81, от 07.06.2006 N 03-02-07/1-141). То есть при камеральной проверке сотрудники налоговых органов не выезжают на территорию налогоплательщика.

Вместе с тем это не означает, что они не могут обследовать помещения и территории налогоплательщика для получения необходимых им доказательств.

Камеральная налоговая проверка в общем случае проводится в течение трех месяцев со дня представления декларации или расчета (далее - отчетность) (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость проводится в течение двух месяцев со дня представления такой налоговой декларации. В случае, если до ее окончания налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки до трех месяцев со дня представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Независимо от того, когда фактически началась проверка, согласно законодательству трехмесячный срок ее проведения должен течь со дня, следующего за днем представления отчетности (п. 2 ст. 6.1, п. 2 ст. 88 НК РФ).

Срок проведения камеральной проверки установлен в месяцах. Он истекает в соответствующее число второго (третьего) месяца проверки (абз. 1 п. 5 ст. 6.1, п. 2 ст. 88 НК РФ).

Например, вы подали в налоговый орган уточненную декларацию 20 декабря 2019 г. Срок камеральной проверки такой декларации истекает 20 марта 2020 г.

Если в последнем месяце проверки нет такого числа, то срок проверки истекает в последний день этого месяца (абз. 2 п. 5 ст. 6.1 НК РФ).

Например, вы подали в налоговый орган уточненную декларацию 30 ноября 2019 г. Срок камеральной проверки такой декларации истекает 28 февраля 2020 г.

Если последний день этого срока приходится на выходной или нерабочий праздничный день, то камеральная проверка должна закончиться в ближайший рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

Например, если вы сдали декларацию 22 ноября 2019 г., то налоговый орган вправе проводить камеральную проверку по 24 февраля 2020 г. включительно.

Камеральная проверка любой декларации (расчета) начинается с того, что данные отчетности заносятся в автоматизированную информационную систему налоговых органов (АИС Налог).

Далее идет сверка контрольных соотношений. Например, сверяются данные представленной отчетности с показателями отчетности за предыдущий период, с данными отчетности за этот же период, но по другим налогам.

На этой стадии сотрудники налоговых органов в обязательном порядке анализируют следующие моменты:

1) представили ли вы декларации в установленные сроки (пп. 4, 5 п. 1 ст. 23, п. 6 ст. 80, п. 2 ст. 88 НК РФ).

2) насколько показатели представленной вами отчетности и иных документов и сведений, которые есть у налоговой инспекции, соответствуют друг другу, нет ли противоречий, ошибок или несоответствий (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Кроме того, сотрудники налоговых органов смотрят, нет ли каких-либо еще оснований для углубленной камеральной проверки.

Дальнейшие действия налоговиков зависят от того, обнаружат они такие основания или нет.

Если в ходе первого этапа камеральной проверки налоговый орган не выявил ошибок в представленной отчетности, противоречий или нестыковок с другими документами, которые имеются у налоговиков, и иных оснований для углубленной проверки, **то на этом этапе сама проверка и закончится.**

При этом сотрудники налоговых органов не составляют акт проверки (п. 5 ст. 88 НК РФ). Кроме того, они не обязаны каким-либо образом уведомить налогоплательщика о ее завершении. Исключение - камеральная проверка по НДС, которая проводится в порядке ст. ст. 176, 176.1 НК РФ.

Однако возможна и более углубленная проверка. В зависимости от ее оснований сценарии развития событий в ходе проверки могут различаться.

Углубленные камеральные проверки, которые включают не только автоматизированную сверку контрольных соотношений, но и проведение различных мероприятий налогового контроля, на практике налоговые органы **проводят, например, в следующих случаях.**

1. Если в ходе проверки контрольных соотношений налоговый орган выявил какие-либо противоречия, несоответствия между представленной налоговой отчетностью и иными сведениями, документами. Налоговики вправе затребовать от налогоплательщика пояснения по таким расхождениям.

2. Если вы представили отчетность по НДС, в которой сумма налога заявлена к возмещению, т.е. сумма предъявленных вычетов превышает общую сумму начисленного налога к уплате и полученная разница подлежит возврату (зачету). В такой ситуации сотрудники налоговых органов требуют документы, подтверждающие право на вычеты по

3. Если организация (индивидуальный предприниматель) представила отчетность, в которой заявлены налоговые льготы. В этом случае налоговый

орган вправе запросить у нее пояснения об операциях (имуществе), по которым применены льготы, и (или) истребовать документы, подтверждающие право на такие льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ).

4. Если подали декларацию по налогу, связанному с использованием природных ресурсов. Налоговый орган вправе истребовать документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов, на основании п. 9 ст. 88 НК РФ.

Если основание для углубленной проверки является формальным (например, налогоплательщик заявил льготы, НДС к возмещению, представил какие-либо поясняющие документы и т.п.), то сначала сотрудники налоговых органов проанализируют поданные документы (если они есть), а также проведут определенные мероприятия налогового контроля. Например, запросят у налогоплательщика документы по вычетам или у банка информацию по расчетному счету налогоплательщика.

Цель - убедиться, что отчетность и документы не содержат признаков, которые указывают на злоупотребление вами налоговой выгодой и тому подобные нарушения налогового законодательства.

Если проверяющие выявят в налоговой декларации (расчете) ошибки и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, тем сведениям, которые содержатся в документах, имеющихся у налогового органа, и получены им в ходе налогового контроля, сотрудники налоговых органов обязаны сообщить об этом налогоплательщику и потребовать представить необходимые пояснения или внести исправления в отчетность (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Если основанием для углубленной проверки явились выявленные в ходе первичной проверки технические ошибки в отчетности, очевидные противоречия или несоответствия между отчетностью и представленными налогоплательщиком другими имеющимися документами, то процедура углубленной проверки, сразу начнется с требования представить пояснения или внести исправления в отчетность.

При получении сообщения о выявленных ошибках, противоречиях и (или) несоответствиях (п. 3 ст. 88 НК РФ) возможны две ситуации.

#### Ситуация 1.

Если в поданной отчетности налогоплательщик обнаружил факт (факты) неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей уплате, необходимо внести изменения в отчетность и представить в налоговый орган уточненную декларацию (расчет) в установленный срок - пять рабочих дней (п. п. 1, 7 ст. 81, п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 88 НК РФ). Подать «уточненку» нужно также в том случае, когда в представленной отчетности имеются иные ошибки и неточности (п. п. 1, 7 ст. 81 НК РФ).



По уточненной декларации (расчету) начинается новая камеральная проверка, а камеральная проверка ранее представленной отчетности прекращается (п. 9.1 ст. 88 НК РФ). Важно учитывать, что документы (сведения), полученные в рамках прекращенной проверки, могут быть использованы налоговым органом в ходе камеральной проверки уточненной отчетности, в том числе при проведении иных мероприятий налогового контроля. Такой вывод следует из системного толкования положений п. п. 1, 5, 9.1 ст. 88 НК РФ.

#### Ситуация 2.

Если предусмотренных п. 1 ст. 81 НК РФ оснований для подачи уточненной декларации (расчета - п. 7 ст. 81 НК РФ) нет, налогоплательщик вправе ограничиться представлением пояснений, приложив к ним оправдательные документы (п. п. 3, 4 ст. 88 НК РФ). Проверяющие будут обязаны их рассмотреть (п. 5 ст. 88 НК РФ).

При подготовке пояснений и подборе доказательств нужно учитывать, что проверяющие будут сопоставлять пояснения и прилагаемые к ним документы с уже имеющимися в их распоряжении сведениями (п. п. 1, 5 ст. 88 НК РФ).

При проведении камеральной проверки налоговый орган может обнаружить следующие признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах:

- ошибки в проверяемой отчетности;
- противоречия между сведениями, которые содержатся в представленных документах;
- несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, данным, которые есть у сотрудников налоговых органов.

На практике в ходе углубленной камеральной проверки сотрудники налоговых органов зачастую проводят следующие мероприятия налогового контроля (ст. ст. 86, 90 - 97 НК РФ):

- истребование документов у налогоплательщика, а также у его контрагентов и иных лиц, обладающих документами или информацией о деятельности налогоплательщика;
- допрос свидетелей;
- назначение экспертизы;
- привлечение специалиста, переводчика;
- выемку документов;
- осмотр помещений, территорий, документов и предметов.

В рамках камеральной проверки осмотр проводится в ряде случаев:

1. В декларации по НДС, по которой проводится такая проверка, заявлено право на возмещение этого налога (п. 8 ст. 88, п. 1 ст. 92 НК РФ).

2. Налоговым органом при проверке декларации по НДС выявлено названное в п. 8.1 ст. 88 НК РФ противоречие (несоответствие), свидетельствующее о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы НДС к возмещению (п. 8.1 ст. 88, п. 1 ст. 92 НК РФ).

По общему правилу налоговые органы не вправе истребовать в ходе камеральной проверки дополнительные сведения и документы (п. 7 ст. 88 НК РФ). Однако есть отдельные исключения, когда их истребование допустимо. В частности, инспекция вправе запросить у налогоплательщика документы, которые он должен был приложить к декларации (расчету) в соответствии с Налоговым кодексом РФ, но не приложил. Это следует из анализа п. 7 ст. 88 НК РФ.

Основания для истребования документов (сведений)	Истребуемые документы (сведения)
1. У налогоплательщика есть операции (имущество), по которым он применил налоговую льготу (п. 6 ст. 88 НК РФ)	Документы, которые подтверждают право на заявленную в декларации (расчете) льготу (п. 6 ст. 88 НК РФ)
2. Налогоплательщик подает декларацию по НДС с суммой налога к возмещению	Документы, которые подтверждают правомерность вычетов налогоплательщика по ст. 172 НК РФ (абз. 2 п. 8 ст. 88 НК РФ)
3. Налогоплательщик является участником договора инвестиционного товарищества и представил декларацию (расчет) по налогу на прибыль или НДФЛ	Сведения, которые отражают (п. 8.2 ст. 88 НК РФ): - период участия налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; - приходящуюся на него долю прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества
4. Налогоплательщик представил уточненную декларацию (расчет), в которой сумма налога к уплате меньше либо сумма убытка больше, чем в ранее представленной отчетности за тот же период. При этом «уточненка» подана спустя два года со дня, установленного для подачи первичной отчетности за соответствующий отчетный (налоговый) период	Документы, перечисленные в п. 8.3 ст. 88 НК РФ, а именно: - первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях отчетности; - аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменения
5. Проводится проверка налогов, связанных с использованием природных ресурсов	Документы, на основании которых налог исчислялся и уплачивался (п. 9 ст. 88 НК РФ)

<p>6. Сведения об операциях, отраженные в представленной налогоплательщиком декларации по НДС, противоречат друг другу или не соответствуют данным о тех же операциях, которые содержатся (п. 8.1 ст. 88 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в декларации по НДС, представленной другим налогоплательщиком, иным лицом, обязанным подать декларацию по НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ;</li> <li>- в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, для которого в гл. 21 НК РФ предусмотрена такая обязанность</li> </ul>	<p>Счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).</p> <p>К иным документам можно отнести, например, книгу продаж, книгу покупок, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур.</p>
<p>7. Налогоплательщик, использующий налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов Налоговым кодексом РФ и (или) законами субъектов РФ, представил в налоговый орган декларацию (расчет), в которой заявлена такая льгота (п. 12 ст. 88 НК РФ)</p>	<p>Документы и сведения, которые подтверждают соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к таким проектам и (или) их участникам, установленным Налоговым кодексом РФ и (или) законами соответствующих субъектов РФ (п. 12 ст. 88 НК РФ)</p>
<p>8. Налогоплательщик представляет декларацию по акцизам, при этом выполняется любое из следующих условий (п. 8.4 ст. 88 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в декларации заявлены налоговые вычеты по ст. 200 НК РФ в связи с тем, что покупатель вернул налогоплательщику ранее реализованные подакцизные товары, кроме алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции;</li> </ul>	<p>Первичные и иные документы, подтверждающие возврат подакцизных товаров и правомерность применения вычетов сумм акциза. Исключением являются документы, ранее представленные в налоговые органы по иным основаниям (п. 8.4 ст. 88 НК РФ)</p>

<p>- декларация представлена в связи с тем, что налогоплательщик - производитель алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции возвратил этиловый спирт поставщику - производителю этилового спирта;</p> <p>- в декларации отражены налоговые вычеты сумм акциза, которые налогоплательщик уплатил при ввозе в РФ подакцизных товаров, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров</p>	
<p>9. Проводится камеральная проверка расчета по страховым взносам, в котором отражены суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, и (или) применены пониженные тарифы страховых взносов (п. 8.6 ст. 88 НК РФ)</p>	<p>Сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (п. 8.6 ст. 88 НК РФ)</p>
<p>10. Проводится камеральная проверка декларации по налогу на прибыль, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет, предусмотренный ст. 286.1 НК РФ (п. 8.8 ст. 88 НК РФ)</p>	<p>Пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета, и (или) первичные и иные документы, подтверждающие правомерность его применения (п. 8.8 ст. 88 НК РФ)</p>

По общему правилу повторно запрашивать документы в ходе камеральной проверки, которые налогоплательщик ранее уже представлял в инспекцию при проведении в отношении него камеральных или выездных налоговых проверок, а также документы, представленные им в виде заверенных копий в ходе проведения налогового мониторинга, запрещено (п. 5 ст. 93 НК РФ).

Налоговый орган для истребования документов выставляет налогоплательщику требование о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку и находящееся на территории налогоплательщика, требование о представлении документов передает налогоплательщику (законному или уполномоченному представителю) лично под расписку (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Поскольку в данном случае налоговый орган выставляет требование о представлении документов в связи с камеральной проверкой, оно должно быть составлено не позднее срока ее окончания.

В законодательстве предусмотрено несколько вариантов представления документов, истребуемых при камеральной налоговой проверке.

Если документы составлены на бумажном носителе, их можно представить:

- в виде заверенных копий, передав в налоговый орган лично или через представителя либо направив по почте заказным письмом (п. 2 ст. 93 НК РФ);
- в электронной форме в виде электронных образов.

По общему правилу налогоплательщик должен представить в налоговый орган документы в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 93 НК РФ).

## **2. Оформление результатов камеральной проверки**

Документом, который свидетельствует о завершении камеральной проверки, является акт камеральной проверки.

Однако акт камеральной проверки составляется, если выявлено, что проверяемое лицо нарушило законодательство о налогах и сборах (п. 5 ст. 88 НК РФ). В такой ситуации проверяющие должны оформить акт в течение 10 рабочих дней после окончания камеральной проверки (п. 6 ст. 6.1, п. 1 ст. 100 НК РФ).

В противном случае акта не будет. При этом инспекция не обязана уведомлять налогоплательщика о завершении камеральной проверки

Акт камеральной проверки выполняет две функции:

- является одним из документов, которые в совокупности составляют материалы камеральной проверки. На его основании руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в основном и принимает решение о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности по итогам рассмотрения материалов камеральной проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ);
- информирует о предварительных результатах проверки налогоплательщика и служит основой для составления последним возражений (п. 6 ст. 100 НК РФ).

О завершении проверки может свидетельствовать следующее: трехмесячный срок истек и в течение этого срока не поступало требований о представлении документов, пояснений или внесении исправлений в поданную отчетность.

Исключение - камеральная проверка декларации по НДС, в которой налог заявлен к возмещению. Если при проверке выявлены нарушения, ее окончание будет оформлено в общем порядке - актом камеральной проверки (п. 3 ст. 176, п. 13 ст. 176.1 НК РФ). А если нарушений нет, сотрудники налоговых органов либо вынесут решение о возмещении соответствующих сумм НДС (п. 2 ст. 176 НК РФ), либо известят об окончании проверки и отсутствии нарушений (п. 12 ст. 176.1 НК РФ).

Составление акта проверки происходит уже за рамками трехмесячного срока проверки. Но и на этом взаимоотношения налоговой инспекции и налогоплательщика по данной проверке не прекращаются.

## **ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ АКТА КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ**

акт камеральной проверки составляется в двух экземплярах

по общему правилу акт подписывается инспектором, проводившим проверку, и налогоплательщиком, в отношении которого она проводилась, или его представителем

инспектор должен составить акт в течение 10 рабочих дней со дня окончания проверки, по итогам которой выявлены нарушения (абз. 2 п. 1 ст. 100, п. 6 ст. 6.1 НК РФ);

экземпляр акта в течение пяти рабочих дней с даты его составления вручается налогоплательщику или его представителю (п. 5 ст. 100, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

Акт камеральной проверки должен состоять из следующих частей

- вводной (общие положения);
- описательной (документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, а также обстоятельства, смягчающие либо отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения);
- итоговой (выводы и предложения проверяющих).

Получив на руки акт камеральной проверки и ознакомившись с изложенными в нем выводами налогового инспектора, не стоит волноваться. Акт камеральной проверки - это еще не решение налогового органа, он не содержит обязательных для налогоплательщика предписаний.

Именно поэтому налоговое законодательство не предусматривает возможность обжалования акта камеральной проверки (действий по его составлению) в суд или вышестоящий налоговый орган. Ведь актом камеральной проверки не могут быть нарушены никакие права налогоплательщика

Акт камеральной проверки налогоплательщику должны вручить, а налогоплательщик в свою очередь имеет право представить в налоговый орган возражения на него (п. п. 5, 6 ст. 100 НК РФ). Возражения на акт камеральной проверки - один из важнейших инструментов, который закон предоставляет налогоплательщику, чтобы он имел возможность влиять на принятие решения по итогам проверки.

После этого налоговый орган должен вынести решение по итогам камеральной проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ). И вы вправе участвовать в процедуре рассмотрения материалов проверки (абз. 2 п. 2 ст. 101 НК РФ).

Порядок представления возражений на акт налоговой проверки установлен в п. 6 ст. 100 НК РФ.

Для составления и подачи возражений налогоплательщику отводится один месяц со дня получения экземпляра такого акта (п. 6 ст. 100 НК РФ).

По правилам п. 5 ст. 6.1 НК РФ указанный срок истекает в соответствующее число месяца, следующего за месяцем получения акта налоговой проверки.

Каждый проверяемый налогоплательщик имеет право получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов на основании заявления (пп. 9 п. 1 ст. 21, пп. 12 п. 1 ст. 32 НК РФ, Письмо Минфина России от 20.11.2008 N 03-02-07/1-468).

Тот факт, что налогоплательщик ознакомлен с актом камеральной проверки и (или) решениями налогового органа, не лишает налогоплательщика права на получение копий указанных документов. И даже если налогоплательщику уже вручали экземпляр акта (решения) или его копию, он вправе обратиться в инспекцию повторно за копией соответствующего документа.

### **3. Рассмотрение материалов камеральной проверки**

Процедура рассмотрения материалов налоговой проверки должна осуществляться лично руководителем налогового органа, который проводил проверку, или его заместителем. Он же выносит и подписывает решение по результатам рассмотрения (п. 1, 7 ст. 101 НК РФ).

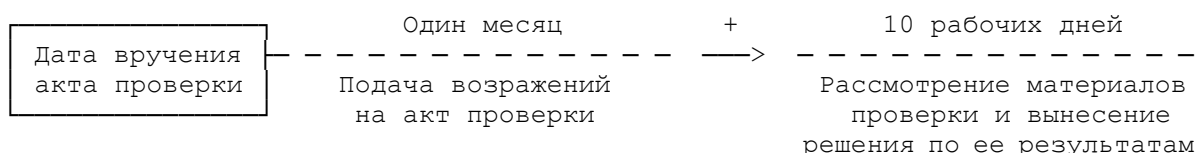
Прежде чем приступить к процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки, руководитель налогового органа (его заместитель) должен надлежащим образом известить налогоплательщика о месте и времени проведения этой процедуры (абз. 1 п. 2 ст. 101 НК РФ).

В противном случае решение по итогам проверки, которое принято без участия налогоплательщика (его представителя), будет незаконным (абз. 2 п. 14 ст. 101 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 101 НК РФ решение по итогам налоговой проверки должно быть принято в течение 10 дней с момента истечения месячного срока, который отведен в соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ для подачи возражений.

Указанный срок для вынесения решения исчисляется в рабочих днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

При этом срок представления возражений истекает в соответствующее date получения акта проверки число месяца, следующего за месяцем получения акта (п. 5 ст. 6.1 НК РФ). А 10-дневный срок для принятия решения нужно считать начиная со следующего дня после истечения срока представления возражений (п. 2 ст. 6.1, п. 6 ст. 100, п. 1 ст. 101 НК РФ). Налоговый орган не вправе выносить решение в последний день срока, предусмотренного для представления возражений. Для наглядности представим исчисление сроков в виде схемы.



## **ПРИМЕР**

### **расчета срока рассмотрения материалов налоговой проверки**

#### **Ситуация**

10 июня 2020 г. инспектор ИФНС России N 27 по г. Москве В.А. Листов составил акт камеральной налоговой проверки организации «Альфа» и вручил его директору организации под расписку.

#### **Решение**

Рассчитаем срок, в течение которого руководитель ИФНС России N 27 по г. Москве должен рассмотреть материалы проведенной выездной проверки и вынести решение.

Организация «Альфа» должна подать письменные возражения по акту проверки согласно п. 6 ст. 100 НК РФ не позднее 10 июля 2020г. (один месяц с даты вручения акта проверки – 10 июня 2020 г.).

Следовательно, материалы проверки должны быть рассмотрены до 24 июля 2020г. включительно (10 рабочих дней начиная с 10 июля 2020 г.).

Срок для рассмотрения материалов проверки и вынесения решения может быть продлен решением руководителя налогового органа (его заместителя) (п. 1 ст. 101 НК РФ).

Конкретный перечень оснований для продления срока рассмотрения материалов проверки налоговым законодательством не установлен.

Чаще всего решение о продлении принимается в случае вынесения решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ) или неявки лица, присутствие которого необходимо для принятия решения (пп. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ).

Однако продление допустимо и в других случаях по усмотрению лица, которое рассматривает материалы проверки.

Например, налогоплательщик представил в налоговый орган большое количество документов в подтверждение своих возражений на акт проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ).

В связи с необходимостью изучения большого объема документов, представленных налогоплательщиком, руководитель налогового органа принял решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки.

Срок рассмотрения материалов проверки может быть продлен не более чем на один месяц (п. 1 ст. 101 НК РФ).

Если окончание срока приходится на нерабочий день, последним днем срока будет считаться ближайший рабочий день. А если при продлении срока на месяц окажется, что соответствующей даты в следующем месяце нет, продленный срок истечет в последний день следующего месяца (п. п. 5, 7 ст. 6.1 НК РФ).

Процедура рассмотрения материалов налоговой проверки состоит из следующих этапов.



Подготовительные мероприятия (п. 3 ст. 101 НК РФ).

1) представиться и огласить, материалы какой налоговой проверки будут рассматриваться;

2) проверить явку лиц, приглашенных на рассмотрение материалов проверки, а если приглашенные лица не явились, то выяснить, извещены ли они надлежащим образом.

3) принять решение о возможности рассмотрения дела в отсутствие неявившихся участников или об отложении рассмотрения материалов проверки, если участие неявившихся лиц признано необходимым.

4) удостовериться в полномочиях представителя, если вместо налогоплательщика в процессе рассмотрения материалов проверки будет участвовать его представитель;

5) разъяснить участвующим лицам их права и обязанности.

2. Исследование материалов налоговой проверки (п. п. 4, 5 ст. 101 НК РФ).

После завершения подготовительных действий происходит собственно исследование материалов налоговой проверки. В ходе исследования изучаются обстоятельства нарушений, которые, по мнению проверяющих, допустил налогоплательщик, оцениваются представленные доказательства, а также возражения и объяснения налогоплательщика.

В результате руководитель налогового органа (его заместитель) либо приходит к определенным выводам, которые позволяют ему принять решение по результатам проверки, либо предпринимает меры для того, чтобы прояснить ситуацию и получить дополнительные доказательства для принятия решения (п. п. 4 - 6 ст. 101 НК РФ).

Иногда материалы, которые собраны в ходе проведения налоговой проверки, не содержат всех сведений, необходимых для принятия решения по ее результатам. Тогда руководитель налогового органа (его заместитель) в ходе рассмотрения материалов проверки может принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (абз. 1 п. 6 ст. 101 НК РФ).

Согласно абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ в качестве дополнительного мероприятия может быть назначено:

- истребование документов как у самого налогоплательщика, так и у третьих лиц (ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ);
- допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ);
- проведение экспертизы (ст. 95 НК РФ).

Приведенный перечень является закрытым. Следовательно, другие формы налогового контроля в качестве дополнительных мероприятий проводиться не должны.

Срок (продолжительность) проведения дополнительных мероприятий налогового контроля устанавливается руководителем налогового органа (его заместителем) и зависит от того, сколько времени необходимо на их проведение.

Однако по общему правилу он не может превышать один месяц (п. 6 ст. 101 НК РФ).

По результатам рассмотрения по существу материалов налоговой проверки руководитель налогового органа (его заместитель) должен вынести одно из следующих решений (п. 7 ст. 101 НК РФ):

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое законодательство не содержит прямого указания на то, в какой момент должно быть вынесено итоговое решение по результатам рассмотрения материалов проверки. Установлено лишь, что рассмотреть все материалы и вынести решение нужно в течение 10 рабочих дней после истечения срока на представление возражений. Причем этот срок может быть продлен не более чем на один месяц (п. 6 ст. 6.1, п. 6 ст. 100, п. 1 ст. 101 НК РФ).

Независимо от того, привлекается налогоплательщик к налоговой ответственности или нет, в итоговом решении по налоговой проверке должны быть указаны (абз. 3 п. 8 ст. 101 НК РФ):

- срок на обжалование вынесенного решения;
- порядок обжалования решения в вышестоящем налоговом органе;
- наименование и место нахождения налогового органа, который уполномочен рассматривать дела по обжалованию выносимого решения;
- иные необходимые сведения.

Кроме того, для обоих вариантов итогового решения законом установлены особые требования (абз. 1 и 2 п. 8 ст. 101 НК РФ).

По общему правилу инспекция в течение пяти рабочих дней со дня вынесения решения по итогам налоговой проверки должна вручить его лицу, в отношении которого оно вынесено (его представителю), под расписку или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения (п. 6 ст. 6.1, п. п. 7, 9 ст. 101 НК РФ).

Согласно п. 9 ст. 101 НК РФ итоговое решение по налоговой проверке вступает в силу по истечении одного месяца со дня его вручения налогоплательщику или его представителю.

Течение указанного срока начинается на следующий день после даты вручения решения налогоплательщику, а истекает срок в соответствующее date вручения число следующего месяца (п. п. 2, 5 ст. 6.1 НК РФ).

На практике случается, что после вынесения решения и вручения его налогоплательщику налоговые органы вносят в него различные изменения. Это может быть оформлено дополнительным решением или письмом.

Чтобы обеспечить возможность исполнения принятого по итогам налоговой проверки решения, руководителю налогового органа (его

заместителю) предоставлено право принять обеспечительные меры (абз. 1 п. 10 ст. 101 НК РФ).

Такие меры могут быть приняты, если у налогового органа есть достаточные основания полагать, что непринятие обеспечительных мер может затруднить или сделать невозможным исполнение решения.

Их цель - предотвратить возможное недобросовестное поведение налогоплательщика после вынесения решения по итогам налоговой проверки.

Обеспечительные меры применяются на основе решения руководителя налогового органа или его заместителя (абз. 1 п. 10 ст. 101 НК РФ).

Решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу со дня его вынесения.

Действие решения по общему правилу продолжается до дня исполнения итогового решения по налоговой проверке. Кроме того, действие решения может быть прекращено в связи с его отменой.

Решение о принятии обеспечительных мер может отменить руководитель налогового органа или его заместитель. Отмена обеспечительных мер оформляется отдельным решением, которое вступает в силу со дня его вынесения (абз. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ). При этом решение об отмене принимается в отношении всех обеспечительных мер, частичная отмена не предусмотрена (Письмо ФНС России от 23.05.2013 N АС-4-2/9355 (п. 7)).

Налогоплательщик имеет право обжаловать решение о принятии обеспечительных мер (ст. ст. 137, 138 НК РФ). В этом случае оно может быть отменено вышестоящим налоговым органом или по решению суда.

В п. 13 ст. 101 НК РФ специально предусмотрена обязанность налогового органа передать налогоплательщику (его представителю) копии:

- решения о принятии обеспечительных мер;
- решения об отмене обеспечительных мер.

Пункт 10 ст. 101 НК РФ предусматривает следующие обеспечительные меры:

***Запрет на отчуждение (передачу в залог)*** имущества налогоплательщика без согласия налогового органа означает, что налогоплательщик, к которому применена данная обеспечительная мера, не вправе без санкции налогового органа продать, подарить, иным образом реализовать или передать в залог определенную часть своего имущества (абз. 4 - 9 п. 10 ст. 101 НК РФ).

Запрет вводится последовательно в отношении следующих групп имущества.

1. Недвижимость, в том числе не участвующая в производстве продукции (работ, услуг).

2. Транспортные средства, ценные бумаги, предметы дизайна служебных помещений.

3. Иное имущество, за исключением готовой продукции, сырья и материалов.

#### 4. Готовая продукция, сырье и материалы.

***Приостановление операций по счетам в банке*** - мера, которая может быть введена только в том случае, если стоимость всего имущества налогоплательщика меньше суммы его долга бюджету по решению о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

Эта мера применяется после того, как наложен запрет на все имущество налогоплательщика. И при этом его стоимость не перекрывает недоимку, пени и штрафы (абз. 10 - 12 п. 10 ст. 101 НК РФ).

По результатам проверки налоговые органы выносят либо решение о привлечении к ответственности, либо решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ).

Крайне редко в итоговом решении по проверке не предусмотрено взыскание недоимки по какому-либо налогу. Как правило, в решении присутствуют доначисления с соответствующей суммой пени. А зачастую назначен и штраф (штрафы).

Налогоплательщики не обязаны исполнять решение по итогам налоговой проверки, которое еще не вступило в силу (п. 1 ст. 101.3 НК РФ).

Из приведенного правила есть исключение. Оно относится к ситуации, когда налогоплательщик в течение одного месяца после получения решения обжалует его в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган.

В таком случае решение налогового органа вступает в силу (абз. 2 п. 9 ст. 101, ст. 101.2 НК РФ):

- в части, в которой оно не отменено и не обжаловано, - со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе;
- в случае оставления вышестоящим налоговым органом без рассмотрения апелляционной жалобы - со дня принятия им соответствующего решения, но не ранее истечения срока подачи указанной жалобы.

Вышестоящий налоговый орган может полностью отменить решение нижестоящего налогового органа и принять по делу новое решение. Такое решение вступит в силу со дня его принятия вышестоящим налоговым органом (п. 2 ст. 101.2 НК РФ).

Налоговый орган должен принять решение по поданной налогоплательщиком апелляционной жалобе в течение одного месяца с момента ее получения (п. 6 ст. 140 НК РФ).

После вступления решения в силу налоговый орган должен направить вам в установленный законом срок требование об уплате сумм налога, пеней, штрафов (п. п. 2, 3 ст. 70 НК РФ). Если решение не исполнено добровольно в срок, который указан в требовании, то, как правило, производится взыскание этих сумм в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 - 48 НК РФ (п. п. 2, 8 ст. 45 НК РФ).

Обратите внимание!

Порядок принудительного взыскания налогов, сборов (пеней и штрафов), начисленных физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, имеет особенности.

Взыскание производится в судебном порядке. Обращаться в суд налоговые органы могут только после того, как задолженность указанных лиц превысит 3000 руб. Однако из этого правила предусмотрено исключение. Так, налоговые органы могут взыскать через суд задолженность в меньшем размере, если в течение трех лет она так и не превысит 3000 руб. Данный период исчисляется со дня истечения срока исполнения самого раннего требования, учитываемого при расчете общей суммы задолженности (п. п. 1, 2 ст. 48 НК РФ).

Неисполнение требования может повлечь за собой и другие последствия.

Налоговая инспекция может направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Сделать это она обязана при одновременном выполнении следующих условий (п. 3 ст. 32 НК РФ, ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ):

- если налогоплательщик не исполнил требование в полном объеме в течение двух месяцев со дня окончания срока его исполнения.
- если указанное требование направлено налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- если размер недоимки позволяет сделать предположение о факте совершения налогового преступления.

Направить материалы в следственные органы налоговики обязаны в течение 10 рабочих дней с даты выявления указанных обстоятельств (п. 3 ст. 32 НК РФ).

Отметим, что в течение года с момента вынесения решения налогоплательщик вправе обжаловать вступившее в силу итоговое решение в вышестоящий налоговый орган (абз. 2 п. 2 ст. 139 НК РФ).

Решение, которое вы безуспешно обжаловали в вышестоящий налоговый орган, может быть обжаловано в Федеральную налоговую службу в течение трех месяцев со дня принятия решения по жалобе (апелляционной жалобе) (абз. 3 п. 2 ст. 139 НК РФ) или в суд (п. 2 ст. 138, ст. 142 НК РФ).

#### **Лекция 4. Выездная налоговая проверка**

**Вопрос 1. Отбор налогоплательщик для проведения выездной налоговой проверки.**

Налоговым кодексом РФ не установлены критерии и порядок отбора налогоплательщиков для проведения в отношении них выездных налоговых проверок.

Общедоступная информация о таких критериях и порядке размещена в Приложениях к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@:

- в Приложении N 1 приведена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, согласно которой отбор налогоплательщиков для выездных проверок основан на анализе всей информации, которой располагают налоговые органы о налогоплательщике:

- 1) суммы исчисленных и уплаченных налогов
- 2) показатели отчетности налогоплательщиков (налоговой, бухгалтерской)
- 3) факторы и причины, влияющие на формирование налоговой базы

- в Приложении N 2 содержатся Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, в том числе:

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (по виду экономической деятельности)

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности

10. Непредставление налоговому органу запрашиваемых документов

11. Необеспечение сохранности документов, а также их восстановления в случае утраты

12. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами)

13. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики

14. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском

- в Приложениях N N 3 - 5 содержатся расчетные показатели для сравнения и рекомендуемая форма пояснительной записки, которые относятся к отдельным критериям оценки рисков.

На основании указанных критериев происходит отбор налогоплательщиков для проведения в отношении них выездных налоговых проверок.

## **2. Порядок проведения выездной проверки**

Выездную проверку проводит налоговый орган в целях обеспечения правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

Основанием для ее проведения является решение о проведении выездной налоговой проверки.

Вынося такое решение и назначая выездную проверку, налоговый орган должен учитывать ряд ограничений, установленных Налоговым кодексом РФ:

- ограничение по глубине выездной проверки - выездная проверка может охватить период, который не превышает трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о ее, уже проверенный период по налогу нельзя проверить еще раз;

- ограничение по количеству выездных проверок в течение календарного года (запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении налогоплательщика в целом, в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации, кроме случаев если это повторная выездная проверка, выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации).

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика;

- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- периоды, за которые проводится проверка;

- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. В случае отсутствия у налогоплательщика возможности предоставить инспекторам помещение для проведения выездной проверки указанная проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Предметом выездной проверки выступает проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов. При этом сотрудники налоговых органов вправе проверять один или несколько налогов одновременно, все налоги.

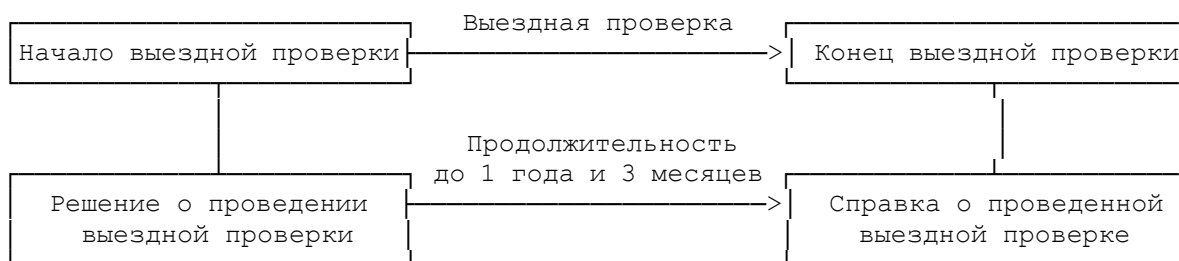
По общему правилу у сотрудников налоговых органов есть два месяца для проведения выездной проверки вне зависимости от времени нахождения проверяющих на территории налогоплательщика. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев, а также приостановлен на срок до шести (деяти) месяцев. Общая продолжительность выездной проверки с учетом этого может составить год и три месяца.

Срок начинает исчисляться с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке

Основаниями для продления срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут служить следующие обстоятельства

- 1) проводится проверка налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- 2) налоговый орган получил информацию, свидетельствующую о наличии нарушений налогового законодательства проверяемым лицом и требующую дополнительной проверки;
- 3) на территории, где проводится проверка, произошло затопление, наводнение, пожар, возникли иные обстоятельства непреодолимой силы;
- 4) у проверяемой организации имеется несколько обособленных подразделений;
- 5) проверяемое лицо не представило документы по требованию налогового органа в срок, установленный п. 3 ст. 93 НК РФ;
- 6) иные обстоятельства.

Более наглядно срок выездной проверки можно представить в виде схемы.



В установленный для выездной проверки срок сотрудники налоговых органов должны провести все мероприятия налогового контроля, а после его истечения покинуть территорию налогоплательщика.



В ходе выездной проверки сотрудники налоговых органов могут проводить следующие мероприятия налогового контроля:

- истребование документов у налогоплательщика, а также у его контрагентов и иных лиц, которые обладают необходимыми документами или информацией о деятельности налогоплательщика;

- допрос свидетелей;
- назначение экспертизы;
- выемка документов и предметов;
- осмотр;
- инвентаризация имущества;
- привлечение специалиста, переводчика.

Проверяемый период выездной проверки ограничен тремя годами, предшествующими году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Таким образом, в проверяемый период могут быть включены три полных календарных года (с 1 января по 31 декабря), которые непосредственно предшествуют текущему году, даже если решение о проведении проверки вынесено в декабре.

По общему правилу документы, которые были истребованы в ходе выездной проверки, проверяемое лицо должно представить в течение 10 рабочих дней со дня получения соответствующего требования.

### **3. Оформление результатов выездной проверки**

В последний день проведения выездной проверки составляется справка. Дата составления справки (дата справки) фиксирует окончание выездной проверки и означает, что сотрудники налоговых органов должны покинуть территорию налогоплательщика и не могут далее требовать от него представления документов, проводить допрос свидетелей и осуществлять другие мероприятия налогового контроля на основании решения о проведении данной выездной проверки.

По итогам проведенной выездной проверки в любом случае составляется акт, даже если нарушений не обнаружено.

Если же акт не будет составлен, то решение по результатам проверки не может быть принято на законных основаниях.

Акт налоговой проверки в установленной форме составляют уполномоченные должностные лица налоговой инспекции - те инспекторы, которые проводили проверку в соответствии с решением о ее проведении, поскольку именно они подписывают акт.

Акт должен быть оформлен до истечения двух месяцев с момента составления справки о проведенной выездной проверке.

Акт налоговой проверки должен быть вручен налогоплательщику или его представителю в течение пяти рабочих дней со дня, которым он датирован.

Если налогоплательщики не согласны с актом выездной проверки, то можно подать письменные возражения на него в течение одного месяца с даты

получения акта или изложить доводы в свою защиту непосредственно при рассмотрении материалов проверки. Представление возражений - право, а не обязанность налогоплательщика, что не лишает его права участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки и представлять свои объяснения.

Рассмотрение материалов выездной проверки проводится также как и при камеральной.





## **Лекция 5. ВСТРЕЧНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ**

В действующем законодательстве нет понятия "встречная проверка".

В отличие от камеральной или выездной проверки встречная проверка не является налоговой проверкой (ст. 87 НК РФ). По ее результатам не выносятся обязательных для налогоплательщика решений.

Встречная проверка - одно из мероприятий налогового контроля (п. 1 ст. 82, п. 1 ст. 93.1, абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ, Письмо ФНС России от 16.04.2007 N ШТ-13-06/103@), по итогам которого налоговые органы получают необходимые документы и информацию о проверяемом налогоплательщике от третьих лиц, которые касаются:

деятельности проверяемого налогоплательщика. Такие документы и информация могут быть истребованы не только у контрагентов проверяемого налогоплательщика, но и у любых других лиц, располагающих этими документами или информацией (например, у госорганов) (п. 1 ст. 93.1 НК РФ);

любой сделки, заинтересовавшей налоговиков. Такие документы и информация могут быть истребованы не только у сторон этой сделки, но и у любых других лиц, располагающих этими документами или информацией. Например, документы и информация об исполнении договора поставки могут быть истребованы у перевозчика, который доставлял товар от поставщика к покупателю (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

Как правило, основными целями проведения встречных проверок является подтверждение:

- проверка фактического существования контрагента, взаимодействующего с налогоплательщиком по сделкам, которые заинтересовали налоговые органы;
- проверка фактического осуществления операций, отраженных в учете налогоплательщика;
- осуществление сверки данных о финансово-хозяйственных операциях, осуществленных между проверяемой организацией и контрагентом организации.

В случае выявления расхождений между данными контрагента и налогоплательщика эти данные исследуются налоговыми инспекторами на предмет того, повлияли ли эти отклонения на правильность формирования налоговой базы или нет.

Если будет выявлено, что произошло уменьшение налоговой базы, то полученные данные фиксируются в акте проверки.

При этом полученные документы по проверке подшиваются к акту проверки и впоследствии служат доказательством вины проверяемой организации в совершении нарушения налогового законодательства.

### **СЛУЧАИ ПРОВЕДЕНИЯ ВСТРЕЧНОЙ ПРОВЕРКИ**

Встречная проверка может проводиться в следующих случаях (п. п. 1 и 2 ст. 93.1 НК РФ).

1. При проведении выездной (камеральной) проверки (абз. 1 п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

В частности, встречная проверка может стать основанием для приостановления выездной проверки (пп. 1 п. 9 ст. 89 НК РФ, Письмо Минфина России от 28.10.2008 N 03-02-07/1-433).

2. После окончания выездной (камеральной) проверки в период рассмотрения материалов налоговой проверки (абз. 2 п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

Здесь встречная проверка выступает в качестве дополнительного мероприятия налогового контроля (абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ).

### **ТРЕБОВАНИЕ НАЛОГОВОГО ОРГАНА О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ ДОКУМЕНТОВ ДЛЯ ВСТРЕЧНОЙ ПРОВЕРКИ**

Сотрудники налоговых органов в связи с проводимыми налоговыми проверками вправе в порядке п. 1 ст. 93.1 НК РФ истребовать любые документы и информацию. Единственное условие - документы или информация должны касаться деятельности проверяемого налогоплательщика (Письма Минфина России от 09.10.2012 N 03-02-07/1-246, от 08.10.2012 N 03-02-07/2-136).

В части документов на практике речь идет чаще всего о договорах, актах, счетах-фактурах, накладных и тому подобных документах, которые оформлены в связи с взаимодействием проверяемого налогоплательщика и лица, у которого они истребуются.

В качестве информации сотрудники налоговых органов могут потребовать представить имеющиеся у контрагента или третьего лица сведения о проверяемом налогоплательщике и (или) информацию о деталях их взаимодействия.

Если же требуемые документы (информация) никак не связаны с деятельностью проверяемого налогоплательщика, то требовать их в порядке встречной проверки сотрудники налоговых органов не вправе.

### **КТО МОЖЕТ ПОТРЕБОВАТЬ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ДОКУМЕНТОВ В ПОРЯДКЕ ВСТРЕЧНОЙ ПРОВЕРКИ**

Правом истребования документов (информации) в порядке п. 1 ст. 93.1 НК РФ обладает налоговый орган, который проводит налоговую проверку (п. 1 ст. 93.1 НК РФ). Он направляет поручение в налоговый орган по месту учета лица, у которого, по мнению проверяющей инспекции, есть информация (документы) о деятельности проверяемого лица (п. 3 ст. 93.1 НК РФ).

Таким образом, направить требование о представлении документов может получившая поручение инспекция, в которой налогоплательщик состоит на учете.

### ***Правомерность встречной проверки***

Прежде чем выложить все, что просят налоговики, проверьте не допустили ли они ошибок. Вот на что стоит обратить внимание:

1. Документы могут запросить только на основании письменного требования. Кроме него должна быть копия поручения об истребовании документов (информации) из налоговой, где зарегистрирован контрагент, если вы из разных налоговых.
2. Проверьте, что данные поручения и данные требования совпадают. Кроме того, должна быть точно сформулирована причина, по которой запрашиваются документы.
3. В требовании должны быть указаны реквизиты конкретных документов, которые необходимы налоговой или сделка, по которой информацию нужно предоставить.
4. Налоговая не может в рамках проверки контрагента требовать данные, которые относятся исключительно к вашей фирме, декларации, например. Вы имеете полное право не исполнять подобное требование ИФНС, только до этого еще раз убедитесь в своей правоте, т.к. позицию может потребоваться отстаивать в суде.

### **ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ВСТРЕЧНОЙ ПРОВЕРКИ**

В соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ при проведении налоговых проверках право затребовать документы есть у того налогового органа, который проводит такую проверку.

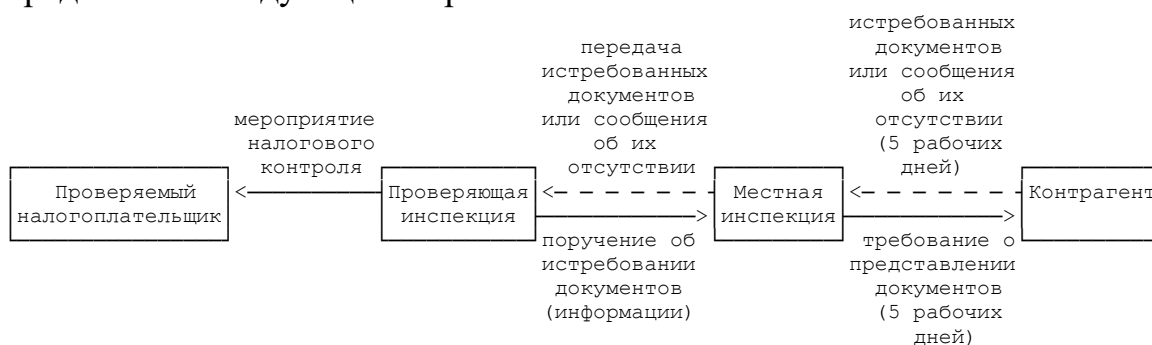
То есть именно этот налоговый орган имеет право направлять поручение в налоговую инспекцию, где состоит на учете та организация, у которой есть в наличии необходимая информация о деятельности проверяемой компании.

Такие и другие правила в отношении проводимых налоговых проверок закреплены статьей 93.1 НК РФ и Порядком взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов (информации), утвержденным приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@.

Процедура встречной проверки согласно указанным нормам заключается в следующем:

- Вначале проверяющая налоговая инспекция направляет поручение в налоговый орган по месту постановки на учет организации, у которой есть необходимые сведения о проверяемой фирме. При этом поручение должно быть оформлено в письменном виде и должно содержать просьбу о предоставлении документов либо информации (возможно, и того и другого) у этой организации.
- Местной налоговой инспекции дается время – 5 рабочих дней – для того, чтобы оформить и направить требование уже контрагенту проверяемой организации. К этому требованию, в котором указан перечень затребованных документов и информации, должна быть обязательно приложена копия исходного поручения, полученного от проверяющей налоговой инспекции.
- Контрагенту, в свою очередь, также дается 5 рабочих дней на то, чтобы ответить местному налоговому органу. В этот срок контрагент должен либо представить все запрошенные документы, либо сообщить об отсутствии запрашиваемых документов. Этот срок может быть продлен налоговым органом (п. 6 ст. 6.1, п. 5 ст. 93.1 НК РФ).

В виде схемы процедуру проведения встречной проверки можно представить следующим образом.



### **Ответственность за непредставление организацией истребуемых документов при проведении встречной проверки**

Непредставление организацией в порядке ст. 93.1 НК РФ истребуемых при проведении налоговой проверки документов в установленные сроки влечет ответственность по п. 2 ст. 126 НК РФ (штраф в размере 10 тыс. руб.).

К обстоятельствам, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения, могут быть отнесены любые обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность (пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ).

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза.

Учитывая, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

Правоприменительная практика относит к обстоятельствам, смягчающим ответственность, в частности:

- совершение налогового правонарушения впервые;
- незначительность допущенной просрочки в представлении документов;
- большое количество истребуемых документов (целесообразно составить расчет временных затрат на изготовление копий истребуемых документов, согласно которому они превышают срок, отведенный на представление документов);
- нахождение части документов в обособленных подразделениях или в архиве организации;
- одновременное получение нескольких требований о представлении документов;
- недостаточность материальных ресурсов для изготовления заверенных копий и т.п.

За неисполнение требования о представлении документов в рамках встречной проверки налогоплательщику грозит не только налоговая, но и административная ответственность.



В соответствии с п. 4 ст. 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц от административной, уголовной или иной ответственности.

Так, руководитель организации (финансовый директор, главный бухгалтер), который будет признан виновным в том, что требование не исполнено или исполнено с опозданием, может быть привлечен к административной ответственности в виде наложения административного штрафа в размере от 300 до 500 руб. (абз. 2 ст. 2.4, ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ, Письмо УФНС России по г. Москве от 17.09.2009 N 08-15/097090@).

## Лекция 6. Налоговый мониторинг

**Налоговый мониторинг** - это способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, освобождает ее от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Предметом налогового мониторинга исходя из п. 1 ст. 105.26 НК РФ являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) обязательных платежей, обязанность по уплате (перечислению) которых согласно Налоговому кодексу РФ возложена на организацию.

По общему правилу организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих **условий** (п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

Критерий	Значение	Период, за который рассчитывается значение	Норма
Сумма налогов, подлежащих уплате	Не менее 300 млн руб. Учитывается совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль, НДС, за исключением налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза. Учитываются налоги, обязанность по уплате которых возложена на организацию как на налогоплательщика и налогового агента	Календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о проведении мониторинга	пп. 1 п. 3 ст. 105.26 НК РФ

Объем полученных доходов	Не менее 3 млрд руб. Во внимание принимается суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности	Календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о проведении мониторинга	пп. 2 п. 3 ст. 105.26 НК РФ
Стоимость активов	Не менее 3 млрд руб. Учитывается совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности	По состоянию на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором подается заявление о проведении мониторинга	пп. 3 п. 3 ст. 105.26 НК РФ

Исключение сделано для организаций, в отношении которых налоговый мониторинг уже проводится: для принятия налоговым органом в порядке, предусмотренном п. 4 или п. 7 ст. 105.27 НК РФ, решения о проведении мониторинга в отношении этих организаций выполнение указанных условий необязательно (п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

#### **Отличительная особенность налогового мониторинга.**

Организация в период проведения мониторинга обеспечивает налоговому органу доступ к своим документам (информации), связанным с исчислением (удержанием) и уплатой (перечислением) обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, раскрывает порядок отражения доходов и расходов, а также объектов налогообложения и налоговой базы в регистрах налогового и бухгалтерского учета.

То есть инспекция оперативно (в том числе в режиме реального времени) может видеть данные бухгалтерского и налогового учета организации, отслеживать правильность исчисления (удержания), а также своевременность и полноту уплаты (перечисления) обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

#### **Основные преимущества перехода к процедуре налогового мониторинга следующие.**

1. По общему правилу за период проведения налогового мониторинга инспекция не вправе проводить в отношении налогоплательщика камеральные и выездные налоговые проверки (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ). Это позволит сократить количество мероприятий налогового контроля, проводимых в отношении налогоплательщика.

Однако в некоторых случаях проводить камеральные и выездные налоговые проверки инспекция все же сможет. В частности, она будет вправе провести камеральную проверку:

- декларации по НДС или акцизам с суммой налога к возмещению (пп. 2 п. 1.1 ст. 88 НК РФ);

- уточненной декларации (расчета) за налоговый (отчетный) период, за который проводится налоговый мониторинг, если в ней уменьшена сумма налога к уплате или увеличена сумма полученного убытка (пп. 3 п. 1.1 ст. 88 НК РФ).

Выездные проверки в отношении налогоплательщика за период проведения мониторинга налоговые органы вправе проводить в случаях, указанных в п. 5.1 ст. 89 НК РФ. В частности, к ним относится представление уточненной декларации за период проведения мониторинга, в которой уменьшена сумма налога к уплате (пп. 4 п. 5.1 ст. 89 НК РФ).

В свою очередь, из системного толкования п. 3 ст. 108, ст. ст. 100.1, 101 НК РФ следует, что привлечение к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, неуплату или неполную уплату сумм обязательного платежа, предусмотренного Налоговым кодексом РФ, невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога возможно только на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по итогам налоговой проверки.

По общему правилу организацию, в отношении которой проводится налоговый мониторинг, налоговый орган не сможет привлечь к ответственности за указанные нарушения.

2. Налогоплательщику предоставляется возможность устранить выявленные налоговым органом противоречия и несоответствия между представленными документами, а также сведениями, имеющимися у налогового органа, путем представления необходимых пояснений или внесения соответствующих исправлений (абз. 1 п. 2 ст. 105.29 НК РФ).

3. В случае возникновения сомнений или неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, по совершенной или планируемой сделке (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также по иным совершенным фактам хозяйственной жизни организация может обратиться в налоговый орган, проводящий мониторинг, с запросом о представлении мотивированного мнения. По такому запросу налоговый орган составляет мотивированное мнение, в котором будет отражена его позиция по соответствующему вопросу.

Выполнение мотивированного мнения налогового органа в данном случае гарантирует налогоплательщику неначисление пеней и штрафов, даже если впоследствии у организации в результате его выполнения возникнет недоимка (абз. 1 п. 8 ст. 75, абз. 1 пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Исключение составляют случаи, когда мотивированное мнение основано на неполной или недостоверной информации, представленной организацией (абз. 2 п. 8 ст. 75, абз. 2 пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

4. Налогоплательщику предоставляется право на проведение взаимосогласительной процедуры в случае несогласия с мотивированным мнением инспекции (п. 8 ст. 105.30, п. 1 ст. 105.31 НК РФ).

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год (п. 4 ст. 105.26 НК РФ). При этом срок проведения мониторинга начинается с 1 января года, за который он проводится, а заканчивается 1 октября следующего года (п. п. 4, 5 ст. 105.26 НК РФ).

### **Как подать заявление о проведении налогового мониторинга. Рассмотрение этого заявления налоговым органом**

По общему правилу организации, желающие начать применять положения о налоговом мониторинге, должны подать в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление (абз. 1 п. 1 ст. 105.27 НК РФ).

Срок подачи заявления. Организация, в отношении которой не проводится налоговый мониторинг, подает заявление не позднее 1 июля года, предшествующего году, за который проводится налоговый мониторинг (п. 1 ст. 105.27, п. 4 ст. 105.26 НК РФ).

К заявлению необходимо приложить следующие документы (п. 2 ст. 105.27 НК РФ):

1) регламент информационного взаимодействия (пп. 1 п. 2 ст. 105.27 НК РФ).

Основные требования к регламенту информационного взаимодействия в части его содержания предусмотрены в п. 6 ст. 105.26 НК РФ. Одним из них исходя из данной нормы является указание информации о системе внутреннего контроля организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) обязательных платежей, установленных Налоговым кодексом РФ. При этом в соответствии с п. 7 ст. 105.26 НК РФ под системой внутреннего контроля организации понимается совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией:

- для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности (в том числе достижения финансовых и операционных показателей, сохранности активов);

- выявления, исправления, предотвращения ошибок и искажения информации при исчислении (удержании) обязательных платежей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, полноты и своевременности их уплаты (перечисления);

- своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации.

Положениями ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ предусмотрена обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль для целей бухгалтерского учета.

Система внутреннего контроля, предусмотренная п. 7 ст. 105.26 НК РФ, может быть объединена с внутренним контролем, организованным в силу требований ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ. Для этого, достаточно имеющуюся в организации систему внутреннего контроля привести в соответствие Требованиям, установленным ФНС России.

Если в представленном регламенте информация, предусмотренная п. 6 ст. 105.26 НК РФ, отражена не полностью, налоговый орган не позднее одного месяца со дня получения заявления о проведении налогового мониторинга сообщает об этом организации с требованием представить в течение 10 рабочих дней необходимые пояснения (дополнительные документы, информацию) и (или) внести соответствующие изменения (дополнения) в регламент (п. 6 ст. 6.1, п. 3.1 ст. 105.27 НК РФ);

2) информацию об организациях, физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, подающей заявление на проведение мониторинга, когда доля такого участия превышает 25% (пп. 2 п. 2 ст. 105.27 НК РФ). Порядок определения доли участия одной организации в другой или доли физического лица в организации при прямом и (или) косвенном участии установлен ст. 105.2 НК РФ;

3) учетную политику организации для целей налогообложения, действующую в том календарном году, в котором подается заявление на проведение мониторинга (пп. 3 п. 2 ст. 105.27 НК РФ);

4) внутренние документы, которые регламентируют систему внутреннего контроля организации (пп. 4 п. 2 ст. 105.27 НК РФ).

Результат рассмотрения заявления о переходе на налоговый мониторинг. Представленное организацией заявление о проведении налогового мониторинга, прилагаемые к нему документы, а также документы, представленные согласно п. 3.1 ст. 105.27 НК РФ, рассматриваются руководителем налогового органа (его заместителем) до 1 ноября года, в котором подано заявление. Такой вывод можно сделать из п. п. 2, 4 ст. 105.27 НК РФ.

До принятия налоговым органом решения по результатам рассмотрения заявления организация может его отозвать, сообщив об этом инспекции в письменной форме (абз. 1 п. 3 ст. 105.27 НК РФ). Тогда заявление не будет считаться поданным (абз. 2 п. 3 ст. 105.27 НК РФ).

По результатам рассмотрения заявления и прилагаемых к нему документов, а также документов, представленных согласно п. 3.1 ст. 105.27 НК РФ, налоговый орган принимает решение о проведении налогового мониторинга или об отказе в его проведении (пп. 1, 2 п. 4 ст. 105.27 НК РФ).

Отказать в налоговом мониторинге инспекция может в следующих случаях (п. 5 ст. 105.27 НК РФ):

1) организация не представила (представила не в полном объеме) документы (информацию), которые должны подаваться вместе с заявлением о проведении налогового мониторинга (пп. 1 п. 5 ст. 105.27 НК РФ);

2) организацией не выполняются установленные п. 3 ст. 105.26 НК РФ условия (пп. 2 п. 5 ст. 105.27 НК РФ);

3) представленный организацией регламент информационного взаимодействия не соответствует установленным форме и требованиям (пп. 3 п. 5 ст. 105.27 НК РФ);

4) применяемая организацией система внутреннего контроля не соответствует установленным ФНС России Требованиям (пп. 4 п. 5 ст. 105.27 НК РФ).

Решение, которое налоговый орган принял по результатам рассмотрения заявления, направляется организации в течение пяти рабочих дней со дня его принятия (п. 6 ст. 105.27, п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

**Продолжительность периода проведения налогового мониторинга.**  
Если налоговый орган на основании п. 4 ст. 105.27 НК РФ принял положительное решение по заявлению налогоплательщика о проведении налогового мониторинга, то он проводится за календарный год, следующий после подачи заявления.

Однако применение налогового мониторинга может быть продлено налоговым органом еще на два календарных года. Условия такого продления приведены в п. 7 ст. 105.27 НК РФ. Важно подчеркнуть, что для принятия решения о проведении налогового мониторинга в указанном порядке не требуется ни представления налогоплательщиком заявления о проведении мониторинга, ни соблюдения условий, установленных п. 3 ст. 105.26 НК РФ.

Кроме того, не позднее 1 сентября последнего из этих двух лет организация вправе подать заявление о проведении налогового мониторинга за следующий календарный год. Для представления такого заявления и принятия решения по нему соблюдение условий, установленных п. 3 ст. 105.26 НК РФ, также не является обязательным.

Из приведенных положений следует, что максимально возможный период проведения мониторинга нормативно не установлен. Следовательно, проведение мониторинга при отсутствии оснований для его досрочного прекращения, установленных п. 1 ст. 105.28 НК РФ, возможно, пока организация не посчитает нецелесообразным дальнейшее осуществление данной процедуры. В таком случае она подает заявление об отказе от проведения налогового мониторинга или не представляет очередное заявление о проведении мониторинга.

## **ЛИТЕРАТУРА**

1. Официальный сайт Минфина Российской Федерации [Электронный ресурс].
2. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс].
3. Справочная правовая система Консультант плюс [Электронный ресурс].