

Научная статья

УДК 336.22

EDN MJTUZZ

DOI 10.17150/2411-6262.2024.15(3).1313-1326

**Г.П. Комарова, О.В. Змановская<sup>✉</sup>, Г.М. Касаткина***Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация*

Автор, ответственный за переписку: О.В. Змановская, zmanov@mail.ru

## АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

**АННОТАЦИЯ.** В статье исследованы вопросы, связанные с осуществлением налогового контроля за полнотой и своевременностью поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации. При проведении камеральных и выездных налоговых проверок, осуществляемых должностными лицами налоговых органов, возникают определенные сложности. Сложности связаны с соблюдением сроков проведения проверок, с перечнем проводимых контрольных мероприятий, соблюдением полномочий должностными лицами налоговых органов. Для сокращения причин налоговых споров применяются «встречные проверки» не только при проведении налоговых проверок, но и вне рамок налоговых проверок. В требовании о предоставлении документов не всегда указана реальная необходимость истребования документов, перечень конкретных документов, понятие сделка подменяется требованием документов по договору за два, три года по всей деятельности налогоплательщика, нарушается принцип территориальности контроля. Налоговым кодексом РФ установлена обязанность налоговых органов обосновать наличие налогового правонарушения и получение необоснованной налоговой выгоды, на практике, невиновность доказывает налогоплательщик.

Механизм налогового контроля включает взаимодействие субъектов налоговых отношений. Налоговые отношения связаны с выполнением участниками своих функций, при этом следует учитывать наличие диалектического противоречия между основными функциями системы налогообложения — фискальной и регулирующей. Совершенствование налогового контроля должно быть направлено на разрешение конфликта интересов сторон, достижение взаимного доверия, снижение затрат на исчисление и уплату налоговых платежей.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Налоговая проверка, налоговая декларация, истребование документов, техническая компания, налоговая реконструкция, акт проверки, возражение, решение, налоговые споры, жалоба.

**ИНФОРМАЦИЯ О СТАТЬЕ.** Дата поступления 25 апреля 2024 г.; дата принятия к печати 26 августа 2024 г.; дата онлайн-размещения 31 августа 2024 г.

Original article

**G.P. Komarova, O.V. Zmanovskaya<sup>✉</sup>, G.M. Kasatkina***Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation*

Corresponding author: O.V. Zmanovskaya, zmanov@mail.ru

## CURRENT ISSUES OF TAX AUDITS

**ABSTRACT.** The article examines issues related to the implementation of tax control over the completeness and timeliness of tax receipts to the budget system of the Russian Federation. The article examines issues related to the implementation of tax control over the completeness and timeliness of tax receipts to the budget system of the Russian Federation. When conducting desk and on-site tax audits carried out by officials of tax authorities, certain difficulties arise. Difficulties are associated with compliance with the deadlines for conducting inspections, with the list of control measures to be carried out, and compliance with the powers of officials of tax authorities. When conducting desk and on-site tax audits carried out by officials of tax

© Комарова Г.П., Змановская О.В., Касаткина Г.М., 2024

authorities, certain difficulties arise. Difficulties are associated with compliance with the deadlines for conducting inspections, with the list of control measures to be carried out, and compliance with the powers of officials of tax authorities. To reduce the causes of tax disputes, "counter checks" are used not only during tax audits, but also outside the framework of tax audits. The requirement for the provision of documents does not always indicate the real need to request documents, a list of specific documents, the concept of a transaction is replaced by the requirement of documents under a contract for two or three years throughout the taxpayer's activity, the principle of territorial control is violated. The Tax Code of the Russian Federation establishes the obligation of tax authorities to justify the existence of a tax offense and the receipt of an unjustified tax deduction. In practice, the taxpayer proves innocence.

The mechanism of tax control includes the interaction of subjects of tax relations. Tax relations are related to the performance of their functions by participants, while taking into account the presence of a dialectical contradiction between the main functions of the tax system - fiscal and regulatory. The improvement of tax control should be aimed at resolving the conflict of interests of the parties, achieving mutual trust, reducing the cost of calculating and paying tax payments. The mechanism of tax control includes the interaction of subjects of tax relations. Tax relations are related to the performance of their functions by participants, while taking into account the presence of a dialectical contradiction between the main functions of the tax system — fiscal and regulatory. The improvement of tax control should be aimed at resolving the conflict of interests of the parties, achieving mutual trust, reducing the cost of calculating and paying tax payments.

**KEYWORDS.** Tax audit, tax return, document recovery, technical company, tax reconstruction, inspection report, objection, decision, tax disputes, complaint.

**ARTICLE INFO.** Received April 25, 2024; accepted August 26, 2024; available online August 31, 2024.

Одним из важных элементов налоговой системы, обеспечивающим устойчивое функционирование экономики государства, является налоговый контроль. Контроль за соблюдением и исполнением налогового законодательства возложен на Федеральную налоговую службу России и территориальные налоговые органы<sup>1</sup>. Миссия ФНС России предусматривает «Эффективное и качественное налоговое администрирование — инвестиции в общее будущее. ФНС России гарантирует открытые и доступные условия для уплаты налогов, а также обеспечивает взаимодействие, основанное на доверии, предсказуемости и сокращении взаимных издержек — ради достижения успеха налогоплательщика, развития общества и процветания страны»<sup>2</sup>.

Для реализации Миссии ФНС России обязуется достичь цель политики ФНС России, а именно, «довести уровень удовлетворенности налогоплательщиков качеством услуг, предоставляемых ФНС России не ниже 90 % и уровень удовлетворенности сотрудников условиями труда не ниже 60 %». Политикой ФНС России предусмотрено также расширение дистанционного взаимодействия в проактивной форме с налогоплательщиками при оказании услуг и осуществлении контрольно-надзорной деятельности»<sup>3</sup>.

Вопросами организации налогового контроля в России после распада Советского Союза занимались А.П. Починок, Д.Г. Черник, А.З. Дадашев, они указывали на необходимость налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты исчисленных налогов [1, с. 209]. Т. Ф. Юткина исследовала бюджет-

<sup>1</sup> Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30 сент. 2004 г. № 506 (действующая 72 редакция) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023–2026 годы : Приказ ФНС России от 07 апр. 2023 г. № ЕД-7-19/232@ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Там же.

но-налоговый контроль и перспективы роста результатов контрольных действий налоговых администраций [2, с. 171–180]. С.Г. Пепеляев рассматривал правовые основы налогового контроля в России[3, с. 65]. До введения в действие первой части Налогового кодекса РФ налоговый контроль осуществлялся в порядке, установленном п. 2 ст. 14 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в соответствии с которым должностные лица налоговых органов имели право проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках. Только с 1 января 1999 г. и в ст. 87 части первой Налогового кодекса РФ было установлено, что налоговые органы проводят камеральные или выездные налоговые проверки. Камеральные налоговые проверки могут проводиться в отношении всех налогоплательщиков. Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей. Налоговой проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавших году проведения проверки<sup>4</sup>. Начиная с 1999 г. авторы рассматривают вопросы, связанные с проведением и реализацией результатов камеральных и выездных налоговых проверок.

Необходимость налогового контроля обусловлена тем, что налоговые доходы, администрируемые налоговыми органами России, составляют основу доходов бюджета государства, табл. 1.

Таблица 1

*Динамика доходов консолидированного бюджета России за 2019–2023 гг., млрд р.*

Наименование доходов	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Доходы, всего	33 761	33 620	42 832	47 492	51 448
Из них: налоговые доходы	22 503	20 738	28 124	33 350	35 896
в том числе: налог на прибыль организаций	4 543	4 018	6 019	6 356	7 922
НДФЛ	3 955	4 252	4 883	5 728	6 538
НДС	4 258	4 269	5 479	6 489	7 182
Налоги на имущество	1 351	1 358	1 444	1 632	1 683
НДПИ	6 106	3 954	7 338	10 971	9 881
Удельный вес налоговых доходов в доходах консолидированного бюджета РФ, %	66,65	61,68	65,66	70,22	69,77

<sup>\*</sup> Составлена авторами по: отчетные данные об исполнении консолидированного бюджета РФ за 2019–2023 гг. (Казначейство России. URL: <http://www.roskazna.ru>).

Из данных, приведенных в табл. 1, следует, что доля налоговых доходов за последние два года, т.е. в 2022 и 2023 гг. составляет почти 70 % от суммы доходов консолидированного бюджета РФ, в предыдущие годы, в 2019–2021 гг. налоговые доходы составляли более 60 %. Имеет место ежегодное увеличение

<sup>4</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 31 июля 1998 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

абсолютной суммы доходов консолидированного бюджета и налоговых доходов как в целом, так и по отдельным налогам. От результативности и эффективности налогового контроля зависит полнота и своевременность поступления налогов и сборов в бюджетную систему государства [4]. «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым Кодексом»<sup>5</sup>.

Наиболее результативной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Важным элементом налогового контроля в последние годы стали налоговые риски, присущие обеим сторонам налоговых правоотношений: и налогоплательщикам, и государству [5].

Налоговые риски налогоплательщика заключаются в возникновении угрозы доначисления налогов и сборов, пеней и налоговых санкций. Налоговые риски государства обусловлены недопоступлением налогов и сборов в бюджетную систему [6].

К массовым мероприятиям налогового контроля следует отнести камеральные налоговые проверки налоговых деклараций и расчетов. Камеральная налоговая проверка проводится налоговым органом автоматически по каждой представленной декларации (расчету) в виде автоматизированной сверки правильности оформления, полноты заполнения, наличие подписей уполномоченных лиц и контрольных соотношений данных. Для проведения камеральной проверки не требуется специального разрешения, для проверки достаточно наличия налоговой декларации (расчета) и датой начала проверки является дата ее предоставления в налоговый орган. Если по результатам данной сверки выявлены противоречия и (или) несоответствия, то такая декларация, как правило, подлежит углубленной камеральной проверке. В этом случае налоговый орган направит налогоплательщику требование о представлении в течение пяти дней необходимых пояснения или внесении соответствующих исправления в установленный срок. Требования на предоставление пояснений может быть направлено налогоплательщику при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшены налоговые обязательства, а также при заявлении суммы полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка [7]. Налогоплательщик вместе с пояснениями имеет право представить в налоговый орган дополнительные выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета, иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет), или уточненную декларацию. Если по мнению налогового органа представленные организацией пояснения не содержат информации, объясняющей причины выявленных ошибок и несоответствий, то в отношении налогоплательщика могут быть применены налоговые санкции, установленные ст. 129.1 НК РФ. данные действия налоговых органов подтверждены судебными актами, например, Постановление АС ВВО от 13 августа 2021 № Ф01-4316/2021 по делу № А82-19019/2020).

Налоговые органы в требованиях на дачу пояснений по выявленным несоответствиям указывают на необходимость предоставления с пояснениями документов, регистров учета, подтверждающих отсутствие (наличие) ошибки. Такое требование может быть направлено, но после рассмотрения пояснений согласно п. 5 ст. 88 НК РФ и документы, если их предоставление не установлено одновременно

<sup>5</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

с налоговой декларацией, могут быть истребованы только в случаях, установленных ст. 88 НК РФ или самостоятельно налогоплательщиком.

Камеральная проверка декларации по налогам проводится должностными лицами налоговых органов по месту их нахождения в течение трех месяцев<sup>6</sup> (пп. 1, 2 ст. 88 НК РФ). Продления или приостановки срока камеральной проверки не установлено, исключение составляет камеральная проверка декларации по налогу на добавленную стоимость, срок которой установлен два месяца и может быть продлен до трех месяцев. О дате начала и окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщика не уведомляют. Дата фактического начала проверки указывается в акте камеральной проверки, если по результатам камеральной проверки акт составляется. Следует отметить, что срок окончания проверки не может быть позднее соответствующего числа третьего месяца проверки (второго месяца — по налогу на добавленную стоимость), при этом проверка может быть завершена досрочно. В случае, если налогоплательщиком представлена уточненная декларация до окончания камеральной проверки первой декларации или предыдущей уточненной декларации, то проверка ранее представленных деклараций прекращается и начинается новая проверка на основе новой декларации и течение срока начинается заново.

Количество камеральных налоговых проверок уменьшается, что следует из данных табл. 2.

Таблица 2

*Динамика количества камеральных налоговых проверок, выполненных налоговыми органами РФ за 2019–2023гг., млрд р.*

Показатели	2019г.	2020г.	2021г.	2022г.	2023г.
Количество, единиц	62 843 726	61 542 147	58 855 819	55 097 597	52 711 896
Из них: с нарушениями	2 442 064	2 382 858	2 984 020	2 692 890	2 324 898
Уд.вес КНП с Нарушениями, %	3,89	3,87	5,07	4,89	4,41
Доначисления, тыс. р.	37 233 371	52 518 463	90 395 659	94 447 388	96 460 074
в том числе налоги	21 484 101	35 213 961	64 751 224	65 502 641	80 121 204

<sup>\*</sup> Составлена авторами по данным: Статистическая отчетность ФНС России по форме 2-НК о результатах контрольной работы налоговых органов [Электронный ресурс]. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 17.02.2024).

Количество камеральных налоговых проверок в 2023 г. меньше, чем в 2019 г. на 10 131 830 ед. или на 16,12 %. При уменьшении количества камеральных проверок, незначительной доли результативных проверок (4,41 % в 2023 г.) увеличивается абсолютная сумма доначислений, что свидетельствует о совершенствовании методов проверок, включая цифровизацию.

Уменьшение количества камеральных проверок в основном объясняется отменой предоставления деклараций за отчетные (налоговые) периоды. Камеральная налоговая проверка проводится должностными лицами налоговых органов на основе налоговых деклараций (расчетов), а при их отсутствии объекта проверки нет. Объем отчетности налогоплательщиков практически не уменьшился, так как с 1 января 2023 г. в соответствии с п. 9 ст. 58 НК РФ установлено, что «В случае, если законодательством о налогах и сборах предусмотрена уплата (перечисление)

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».



налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов до представления соответствующей налоговой декларации (расчета) либо если обязанность по представлению налоговой декларации (расчета) не установлена Кодексом (за исключением случаев уплаты налогов физическими лицами на основании налоговых уведомлений), налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов представляют в налоговый орган уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов»<sup>7</sup>. Предоставление деклараций частично заменено предоставлением уведомлений, а камеральной налоговой проверки уведомлений законодательно не установлено. Начиная с налогового периода 2020 г. не предоставляются декларации по транспортному и земельному налогам, а с налогового периода 2022 г. российские организации не включают в налоговую декларацию сведения об объектах налогообложения, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость.

Для контроля за полнотой уплаты налогов при отсутствии деклараций налогоплательщикам-организациям налоговые органы направляют сообщения об исчисленных суммах налогов и соответствие данных сообщений уже проверяют налогоплательщики, а при наличии расхождений они обязаны направить в налоговый орган пояснения. Для того, чтобы данные налогоплательщика соответствовали данным налоговых органов по итогам 2023 г. в период с 20 декабря 2023 г. по 20 января 2024 г. были направлены организациям информационные письма о возможности проведения в I квартале 2024 г. сверки сведений об объектах налогообложения<sup>8</sup>. Аналогичные письма ФНС России о проведении сверки имели место и в 2021, в 2022 гг.

В отличие от камеральной выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа по месту нахождения юридического или физического лица. Выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа только в том случае, если у налогоплательщика нет возможности обеспечить помещением должностных лиц налоговых органов для проведения выездной налоговой проверки. Решение о проведении выездной налоговой проверки может быть принято руководителем налогового органа, уполномоченного ФНС России на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта Российской Федерации в отношении налогоплательщиков, находящихся на территории данного субъекта РФ (п. 2 ст. 89 НК РФ). Например, в Иркутской области в соответствии со Стратегической картой развития ФНС России на 2020–2024 гг.<sup>9</sup> проведены мероприятия по реорганизации налоговых органов и Межрайонная ИФНС России № 25 по Иркутской области осуществляет контроль и надзор (в том числе контрольно-аналитическую работу, предпроверочный анализ и выездные налоговые проверки в отношении налогоплательщиков, находящихся на территории Иркутской области. Инспекция имеет территориально обособленные рабочие места в г. Ангарске, г. Усолье-Сибирском, г. Саянске, г. Братске, г. Усть-Куте, г. Усть-Илимске Иркутской области<sup>10</sup>. Результатом данных изменений в структуре налоговых органов Иркутской области является

<sup>7</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>8</sup> О сверке сведений об объектах налогообложения, по которым формируются сообщения об исчисленных налоговым органом суммах налогов : Письмо ФНС России от 28 нояб. 2023 N БС-4-21/14912@ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Стратегическая карта развития ФНС России на 2020 – 2024 гг. : Приказ ФНС России от 16 февр. 2021 г. № ЕД-7-4/142@, от 12 июля 2021 г. № ЕД-7-4/654@) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>10</sup> Там же.

то, что, что налогоплательщика для дачи объяснений могут вызвать в любое из территориально обособленных рабочих мест, при этом не имеет значения фактическое место нахождения (проживания) налогоплательщика и в каком налоговом органе он учтен в качестве плательщика. Кроме того, п. 2 ст. 89 НК РФ дает право принимать решения и проводить выездные налоговые проверки уполномоченному налоговому органу<sup>11</sup>, но в Налоговом кодексе РФ не предусмотрена передача полномочий налоговому органу, осуществляющему выездную налоговую проверку, на осуществление иных контрольных мероприятий, включая предпроверочный анализ.

В НК РФ нет критериев и порядка отбора налогоплательщиков для проведения в отношении них выездных налоговых проверок, они установлены Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (ред. от 10 мая 2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Для отбора налогоплательщиков для выездных проверок проводится анализ имеющейся у налогового органа отчетности, пояснений и документов [8]. При этом следует учитывать ограничения по глубине выездной проверки, так как по п. 4 ст. 89 НК РФ выездная проверка может охватить период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о ее проведении, по количеству проверок в течение календарного года (пп. 5, 7 ст. 89 НК РФ).

Предметом выездной проверки выступает проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов)<sup>12</sup>, то есть для выездной налоговой проверки отсутствие деклараций (расчетов) не является основанием, запрецающим данную проверку. Проверка при отсутствии налоговых деклараций (расчетов) может быть выполнена на основании документов бухгалтерского и налогового учета и информации, которая есть у налогового органа, а также на основании документов и информации, полученной от контрагентов. Налоговый орган вправе проверять один или несколько налогов (сборов) одновременно<sup>13</sup> (пп. 3, 17 ст. 89 НК РФ), запрета на проведение выездной проверки в отношении всех налогов и сборов не установлено. Динамика количества и результатов выездных налоговых проверок, выполненных налоговыми органами РФ, приведена в табл. 3.

Таблица 3

*Динамика количества выездных налоговых проверок, выполненных налоговыми органами РФ за 2019–2023гг., млрд р.*

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Количество, ед.	9 077	5 937	7 773	9 848	5047
Из них:					
с нарушениями	8 704	5 658	6 923	9 412	5 047
Уд.вес ВВП с Нарушениями, %	95,89	95,30	89,06	95,57	100,00
Доначисления, тыс. р.	298 309 317	195 923 856	376 889 887	675 211 756	332 693 115
в том числе налоги	210 121 734	135 459 473	252 199 547	442 436 179	301 403 466
Сумма доначислений на 1 проверку, тыс. р.	32 864	33 000	48 487	68 563	65 919

\* Составлена авторами по данным: Статистическая отчетность ФНС России по форме 2-НК о результатах контрольной работы налоговых органов [Электронный ресурс]. URL:[https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 17.02.2024).

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>12</sup> Там же.

<sup>13</sup> Там же.

Из данных табл. 3 следует, что количество выездных налоговых проверок уменьшается, исключение составляет только 2022 г., в котором заканчивались проверки, приостановленные в связи с пандемией. При уменьшении количества выездных проверок увеличивается сумма доначисленных налогов, сборов, пени и налоговых санкций, включая показатели доначислений на одну выездную проверку.

Срок проведения выездной проверки установлен два месяца, но в отличие от камеральной проверки, срок может быть продлен до четырех или шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ)<sup>14</sup>, срок может быть приостановлен до шести (деяти) месяцев (п. 9 ст. 89 НК РФ). С учетом продления и приостановления общая продолжительность выездной проверки может составить год и три месяца, на практике продолжительность может быть гораздо больше. Срок проверки начинается со следующего дня после того, как руководитель налогового органа (его заместитель) вынес решение о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной проверке (п. 2 ст. 6.1, пп. 1, 8 ст. 89 НК РФ)<sup>15</sup>. Вместе с тем, следует обратить внимание на то, что нарушение установленных сроков ни камеральной, ни выездной налоговых проверок не влияет на принятие решения по результатам проверки и взыскание доначисленных налогов, что указано, например, п. 9 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71, п. 31 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

На результаты выездных проверок существенно влияет отбор субъектов для проведения проверки. Отбор осуществляется на основе предпроверочного анализа, являющегося подготовительным этапом. Предпроверочный анализ включает не только анализ налоговой отчетности налогоплательщиков и всей информации, которой располагают налоговые органы, но и полученной дополнительной информации о налогоплательщике от иных лиц по конкретным сделкам вне рамок налоговых проверок (п. 2 ст. 93.1 НК РФ). все это позволяет налоговому органу выполнить углубленный анализ информации о налогоплательщике и установить его налоговые риски. Данная форма контроля Налоговым кодексом не установлена, но она широко применяется налоговыми органами при планировании выездных налоговых проверок, выявлении схем уклонения от уплаты налогов. По результатам предпроверочного анализа налогоплательщику должностные лица налоговых органов предлагают уточнить свои налоговые обязательства, в противном случае указывается на возможность проведения выездной проверки.

Некоторые авторы предлагают ввести предпроверочный анализ как форму предварительного контроля в Налоговый кодекс. Так, Л.В. Васюченкова пишет, что «в НК РФ функция предварительного налогового контроля до настоящего времени еще не закреплена, а нормативное регулирование профилактических мероприятий налогового контроля на уровне НК РФ отсутствует» [9]. Налоговые органы имеют достаточно инструментов налогового контроля и вводить новые нет необходимости, тем более что это увеличит обязанности налогоплательщиков и не будет способствовать защите их прав. налогоплательщику, что сокращает расходы на проведение налогового контроля. Анализировать деятельность налогоплательщиков должностные лица налоговых органов могут по бухгалтерской и налоговой отчетности, иным документам, а в случае необходимости, как указано выше, получения дополнительной информации у налогового органа есть право истребовать документы у третьих лиц вне рамок налоговых проверок (п. 2 ст. 93.1 НК РФ),

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>15</sup> Там же.



вызвать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ)<sup>16</sup>. Истребование документов широко применяется должностными лицами налоговых органов и при рассмотрении материалов камеральной и выездной налоговой проверки, для чего, как правило, принимается решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Такие решения в обязательном порядке принимаются руководителем налогового органа если проверяемое лицо подало возражения по результатам налоговой проверки. Налоговый орган, должностное лицо которого вправе истребовать документы (информацию), в соответствии с п. 3 ст. 93.1 НК РФ направляет поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности налогоплательщика, своим коллегам — налоговикам по месту учета лица, у которого должны быть истребованы названные документы (информация). В поручении налоговый орган обязан указать при проведении какого мероприятия налогового возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки также отражаются сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку [10].

При направлении поручения на предоставление документов вне рамок налоговых проверок налоговому органу необходимо учитывать, что в случае их непредставления доказывать правомерность и обоснованность истребования документов (информации) должен налоговый орган. В Определении Конституционного Суда РФ от 7 апреля 2022 № 821-О указано, что «у налогоплательщика нет оснований отказать в представлении требуемых документов (информации) лишь на том основании, что налоговый орган не укажет в требовании, например, номер или дату заключения, иные реквизиты соответствующих договоров [11]. Налоговый орган вправе определить предмет истребования по любому ясному, четкому и недвусмысленному признаку, в частности по переданному (подлежащему передаче) конкретному товару (партии), выполненным работам (оказанным услугам), а также времени поставки и приема-передачи, первичным документам и т.п., если эти признаки по отдельности или вместе позволяют определить конкретную сделку, по которой налогоплательщик обязан представить относящиеся к ней документы (информацию). Поэтому для оценки конкретного требования на предмет его соответствия п. 2 ст. 93.1 НК РФ необходимо установить, содержит ли требование налогового органа достаточные данные, позволяющие идентифицировать сделки, относительно которых истребованы документы (информация)<sup>17</sup>. В Определении КС РФ также указано, что нет запрета в НК РФ на истребование документов (информации) по нескольким сделкам и ограничений по количеству истребованных документов<sup>18</sup>. Вместе с тем это не означает, что можно требовать документы о все деятельности налогоплательщика за два–три года, должны быть указаны именно сделки [12].

ФНС России в своих письмах довел перечень наиболее часто учитываемых судами обстоятельств при решении ими вопроса об обоснованности истребова-

<sup>16</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 26 февр. 2024) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01 апр. 2024) // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>17</sup> Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Торговый Дом «Платина Кострома» на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 07 апр. 2022 г. № 821-О // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> Там же.

ния документов<sup>19</sup>. При проведении выездной налоговой проверки должностные лица налогового органа как правило требуют у проверяемого лица документы по сделкам с «техническими» компаниями, наличие которых выявляется в ходе предпроверочного анализа, «техническая» компания при этом может являться не первым звеном в данной операции. В этих случаях налоговый орган считает, что налогоплательщик (с целью получения необоснованной налоговой выгоды) умышленно создает формальный документооборот и уменьшает вычет по налогу на добавленную стоимость и расходы по налогу на прибыль организации, без применения расчетного метода, то есть по максимуму, а реальность сделки налоговый орган при этом не отрицает [13].

В ходе выездной проверки проверяемое лицо может представить документы, подтверждающие сделку с производителем товара напрямую, но покупка совершена у «технической» компании по более высокой цене. Это не обязательно умышленное действие проверяемого лица. В этом случае возможна налоговая «реконструкция», определяемая не формальными, а материальными условиями — установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из теневого (не облагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение<sup>20</sup>.

Налоговый орган, имея документы, которые позволяют установить лицо, фактически исполнившее сделку в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара налогоплательщику, но при этом налоговый орган не принял во внимание данный факт и доначислил налоги по максимуму. Такие действия налоговых органов приводят к налоговым спорам, к судебным искам и к применению налоговой «реконструкции».

Реального контрагента налогоплательщик может раскрыть после окончания налоговой проверки подав уточненные налоговые декларации за уже проверенный период, даже после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки. Налоговый орган обязан рассмотреть и проверить уточненную декларацию в ходе камеральной или выездной налоговой проверки (п. 3 Обзора)<sup>21</sup>.

В своих Определениях и Постановлениях Конституционный суд РФ неоднократно указывал налоговым органам на необходимость в рамках проводимых контрольных мероприятий принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность начислений налогов в больших размерах (постановления от 28 марта 2000 г. № 5-П, от 17 марта 2009 г. № 5-П, от 22 июня 2009 г. № 10-П, Определение от 27 февраля 2018 г. № 526-О). Конституционный суд подтвердил, что именно налоговый орган обязан доказывать нарушение налогового законодательства, а не налогоплательщик доказывать отсутствие правонарушения полностью или частично. В Налоговом кодексе истребование документов у налогоплательщика после окончания налоговой проверки, окончания дополнительных мероприятий налогового контроля не предусмотрено, что подтверждается абз. 3 п. 6 ст. 101 НК РФ, п. 27 Постановления Пленума ВАС

<sup>19</sup> Об ответственности за непредставление документов (информации по требованию налоговых органов : Письмо ФНС России от 30 дек. 2022 г. № СД-4-2/180; Об истребовании документов (информации) вне рамок налоговых проверок» (с изм. и доп., вступ. в силу с 30.12.2022) : Письмо ФНС России от 27 июня 2017 г. № ЕД-4-2/12216// СПС «КонсультантПлюс».

<sup>20</sup> Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах КС РФ и ВС РФ, принятых в IV квартале 2021 года по вопросам налогообложения, приведенный в Письме ФНС России от 02 марта 2022 г. № БВ-4-7/2500@ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>21</sup> Там же.

РФ от 30 июля 2013 г. № 57<sup>22</sup>. В п.27 данного Определения указано, что если же налогоплательщик предоставил требуемые документы после истечения указанных сроков их недопустимо учитывать при рассмотрении материалов налоговой проверки. На практике, требование на предоставление документов может быть направлено налоговым органом в последние дни проведения налоговой проверки или дополнительных мероприятий налогового контроля, то есть документы будут представлены после окончания проверки и при рассмотрении результатов принимаются без учета того, что они представлены по окончании установленных сроков, а если проверяемое лицо по такому требованию документы не представит, то его привлекут к ответственности. Судебная практика в этом случае не в пользу налогоплательщиков, что подтверждено Постановлением Пленума ВАС № 57, в котором сказано, что из ст. 88, 89, 93 и 101 НК РФ следует, что требование о предоставлении необходимых документов может быть направлено налоговым органом налогоплательщику только в пределах сроков, предусмотренных соответственно п. 2 ст. 88, п. 6 ст. 89 и п. 6 ст. 101 НК РФ<sup>23</sup>. То есть и в последний день налоговой проверки, дополнительных мероприятий налогового контроля можно направлять требования на предоставление документов, заведомо зная, что они будут предоставлены после истечения всех сроков налоговых проверок и дополнительных контрольных мероприятий.

Для устранения имеющихся недостатков в проведении налоговых проверок, как предлагают М.А. Евневич М.А. и Д.В. Иванова, необходимо дальнейшее совершенствование налогового законодательства в целях устранения неясностей и неточностей, создание стабильной, системно проработанной нормативно-правовой базы и соответствующей ей инфраструктуры, обеспечивающей предупреждение возникновения налоговых угроз, гармонизацию интересов налогоплательщиков и налоговых органов. Вместе с тем, следует отметить, что для устранения имеющихся проблем в проведении налоговых проверок и реализации их результатов, необходимо не только расширять права налоговых органов, (например, разрешить предпроверочный анализ как особый вид налогового контроля), но и учитывать интересы налогоплательщиков (например, истребование документов о налогоплательщике у контрагентов в процессе налоговых проверок и вне их рамок, приводят к утрате доверия к такому партнеру). Решению данных задач в современных условиях способствует активное внедрение ФНС России новейших цифровых технологий, которые позволяют ускорить процессы сбора и обработки информации о деятельности налогоплательщиков, выявлению субъектов, находящиеся в зоне риска налоговых правонарушений и уменьшению количества информации, получаемой налоговыми органами от юридических и физических лиц по их требованиям.

<sup>22</sup> О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>23</sup> Там же.

#### Список использованной литературы

1. Бахматов С.А. К вопросу о целесообразности выделения признаков и принципов налогообложения и налоговой системы / С.А. Бахматов, И.В.Гущина, А. Г. Ярунина. — DOI 10.17150/2411-6262.2022.13(2).6. — EDN MNWQLM // Baikal Research Journal. — 2022. — Т. 13, № 2. — С. 6.
2. Коркина Г.М. Актуальные аспекты развития налогового контроля / Г.М. Коркина, О.П. Смирнова. — EDN OKSEZM // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2022. — № 23. — С. 22–34.

3. Захарова Е.Н. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле / Е.Н. Захарова, С.К. Содномова. — DOI 10.17150/2500-2759.2018.28(4).650-660. — EDN BNSOEU // Известия Байкальского государственного университета. — 2018. — Т. 28 — № 4. — С. 650–660.
4. Жигас М.Г. К вопросу о роли налогового планирования в деятельности субъектов малого предпринимательства / М.Г. Жигас, Л.А. Лаврова. — DOI 10.17150/2411-6262.2023.14(4).1358-1374. — EDN PDKHUU // *Baikal Research Journal*. — 2023. — Т. 14, № 4. — С. 1358–1374.
5. Goncharov K.D., Davydov D.V., Pakkar A. Actual Problems of Subsequent Tax Control Conducted in form of Field Tax Audits // K.D. Goncharov, D.V. Davydov, A. Pakkar. — DOI 10.24412/2411-0450-2022-6-1-106-110 // Проблемы экономики и юридической практики. — 2020. — Т. 16, № 5. — С. 106–110.
6. Васюченкова Л.В. О совершенствовании предварительного налогового контроля в России / Л.В. Васюченкова. — EDN DYFGDY // *Финансы*. — 2022. — № 10. — С. 36–42.
7. Луговая Н.Н. Встречная проверка: рекомендации ФНС инспекциям по снижению вероятности возникновения споров / Н.Н. Луговая // НДС: проблемы и решения. — 2023. — № 5.
8. Мокрецов О. Налоговики нарушают сроки: позиция Конституционного суда РФ / О. Мокрецов // ЭЖ-Бухгалтер. — 2024. — № 5. — URL: <https://www.eg-online.ru/article/479759/>.
9. Султанов А.Р. Обнуление сроков для налоговой проверки - конституционно-правовое испытание / А.Р. Султанов // СПС «КонсультантПлюс». — URL: [https://www.consultant.ru/law/podborki/razresheno\\_vse\\_chno\\_ne\\_zapresheno/?ysclid=lwioctgu2901248112](https://www.consultant.ru/law/podborki/razresheno_vse_chno_ne_zapresheno/?ysclid=lwioctgu2901248112).
10. Соловьев А.И. Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере / А.И. Соловьев. — EDN YMUAUG // *Экономика. Налоги. Право*. — 2017. — Т. 10, № 6. — С. 139–146.
11. Савостьянова С.А. Некоторые проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля / С.А. Савостьянова. — EDN JTKLEG // Проблемы экономики и юридической практики. — 2020. — Т. 16, № 3. — С. 182–186.
12. Евневич М.А. Исследование реформ налогового управления в российской практике / М.А. Евневич, Д.В. Иванова. — EDN PFQBSQ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2023. — № 3. — С. 7–20
13. Федотов Д.Ю. Уклонение от уплаты налогов как институциональная ловушка / Д.Ю. Федотов. — DOI 10.17150/2500-2759.2023.33(2).220-233. — EDN GQOLUC // Известия Байкальского государственного университета. — 2023. — Т. 33, № 2. — С. 220–233.

### References

1. Bakhmatov S.A., Gushchina I.V., Yarunina A.G. Revisiting The Expediency of Criteria and Principles of Taxation and Tax System Selection. *Baikal Research Journal*, 2022, vol. 13, no. 2, pp. 6. (In Russian). EDN: MNWQLM. DOI: 10.17150/2411-6262.2022.13(2).6.
2. Korkina G.M., Smirnova O.P. Current Aspects of the Development of Tax Control. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2022, no. 23, pp. 22–34. (In Russian). EDN: OKSEZM.
3. Zakharova E.N., Sodnomova S.K. Need For a Risk-Focused Approach in tax Control. *Izvestiya Baikalskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2018, vol. 28, no. 4, pp. 650–660. (In Russian). EDN: BNSOEU. DOI: 10.17150/2500-2759.2018.28(4).650-660.
4. Zhigas M.G., Lavrova L.A. On the Role of Tax Planning in Small Business Entities. *Baikal Research Journal*, 2023, vol. 14, no. 4, pp. 1358–1374. (In Russian). EDN: PDKHUU. DOI: 10.17150/2411-6262.2023.14(4).1358-1374.
5. Goncharov K.D., Davydov D.V., Pakkar A. Actual Problems of Subsequent Tax Control Conducted in form of Field Tax Audits. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoi praktiki = Economic Problems and Legal Practice*, 2020, vol. 16, no. 5, pp. 106–110. DOI 10.24412/2411-0450-2022-6-1-106-110.
6. Vasyuchenkova L.V. On Improving Preliminary Tax Control in Russia. *Finansy = Finance*, 2022, no. 10, pp. 36–42. (In Russian). EDN: DYFGDY.

7. Lugovaya N.N. Counter Inspection: Recommendations from the Federal Tax Service to Inspectorates to Reduce the Likelihood of Disputes Arising. *NDS: problemy i resheniya = VAT: problems and solutions*, 2023, no. 5. (In Russian).

8. Mokretsov O. Tax Officials Violate Deadlines: The Position of the Constitutional Court of the Russian Federation. *Bukhgalter = Accountant*, 2024, no. 5. Available at: <https://www.eg-online.ru/article/479759/>. (In Russian).

9. Sultanov A.R. Resetting Deadlines for Tax Audits Is a Constitutional and Legal Test. *Consultant.ru*. Available at: [https://www.consultant.ru/law/podborki/razresheno\\_vse\\_chto\\_ne\\_zapresheno/?ysclid=lwiouctgu2901248112](https://www.consultant.ru/law/podborki/razresheno_vse_chto_ne_zapresheno/?ysclid=lwiouctgu2901248112). (In Russian).

10. Soloviev A.I. Risk-Oriented Approach in the System of Government Control and Supervision in the Tax Sphere. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2017, vol. 10, no. 6, pp. 139–146. (In Russian). EDN: YMUAUG.

11. Savostyanova S.A. Some Problems of Protecting the Rights and Legitimate Interests of Taxpayers in the Implementation of Tax Control. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoi praktiki = Economic Problems and Legal Practice*, 2020, vol. 16, no. 3, pp. 182–186. (In Russian). EDN: JTKLEG.

12. Evnevich M.A., Ivanova D.V. Study of Tax Administration Reforms in Russian Practice. *Bukhgalterskii uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2023, no. 3, pp. 7–20. (In Russian). EDN: PFQBSC.

13. Fedotov D.Yu. Tax Evasion as an Institutional Trap. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2023, vol. 33, no. 2, pp. 220–233. (In Russian). EDN: GQOLUC. DOI: 10.17150/2500-2759.2023.33(2).220-233.

### Авторы

Комарова Галина Петровна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, komarova51@mail.ru, SPIN-код: 6753-0562, AuthorID РИНЦ: 516730.

Змановская Ольга Викторовна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры мировой экономики и экономической безопасности, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, zmanov@mail.ru, SPIN-код: 8184-1612, AuthorID РИНЦ: 777131.

Касаткина Галина Максимовна — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Российская Федерация, KasatkinaGM@bgu.ru, SPIN-код: 2756-2285, AuthorID РИНЦ: 855649.

### Authors

Galina P. Komarova — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, komarova51@mail.ru, SPIN-Code: 6753-0562, AuthorID RSCI: 516730.

Olga V. Zmanovskaya — PhD in Economics, Associate Professor, Department of World Economy and Economic Security, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, zmanov@mail.ru, SPIN-Code: 8184-1612, AuthorID RSCI: 777131.

Galina M. Kasatkina — Senior Lecturer, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russian Federation, KasatkinaGM@bgu.ru, SPIN-Code: 2756-2285, AuthorID RSCI: 855649.

### Вклад авторов

Все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

### Contribution of the Authors

The authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.



**Для цитирования**

Комарова Г.П. Актуальные вопросы налоговых проверок / Г.П. Комарова, О.В. Змановская, Г.М. Касаткина. — DOI 10.17150/2411-6262.2024.15(3).1313-1326. — EDN MJTUZZ // Baikal Research Journal. — 2024. — Т. 15, № 3. — С. 1313–1326.

**For Citation**

Komarova G.P., Zmanovskaya O.V., Kasatkina G.M. Current Issues of Tax Audits. *Baikal Research Journal*, 2024, vol. 15, no. 3, pp. 1313–1326. (In Russian). EDN: MJTUZZ. DOI: 10.17150/2411-6262.2024.15(3).1313-1326.