

Устинова Татьяна Евгеньевна

начальник отдела

Алехин Сергей Николаевич

д-р экон. наук, профессор, руководитель

УФНС России по Тульской области

г. Тула, Тульская область

ОСНОВНЫЕ РИСКИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ МЕРОПРИЯТИЙ КАМЕРАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ

***Аннотация:** в данной статье рассмотрены возможности использования налогоплательщиками правового поля при проверках их деятельности посредством камерального контроля.*

***Ключевые слова:** камеральная проверка, налоговый контроль.*

В соответствии с налоговым законодательством основным фактором, несущим вероятность дополнительных налоговых начислений, ставящих под угрозу финансовую стабильность деятельности организаций, является проводимый налоговыми органами комплекс мероприятий налогового контроля.

В соответствии со статьей 82 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ, Налоговый кодекс, Кодекс) налоговым контролем является деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах [1].

Порядок осуществления налогового контроля, формы и методы его проведения регламентированы положениями главы 14 Кодекса.

Укрупненно поименованные в Кодексе мероприятия, связанные с осуществлением процедур налогового контроля, можно разделить на два самостоятельных блока:

- учет организаций и физических лиц, а также связанные с ним процедуры получения от различных органов, организаций, банков и должностных лиц информации, необходимой для организации такого учета;
- проведение налоговых проверок и реализация их результатов.

Безусловно, второй блок мероприятий налогового контроля – проведение налоговых проверок – существенно затрагивает интересы налогоплательщиков, оказывает значительное влияние на принятие ими управленческих решений в сфере финансово-хозяйственной деятельности, а также связан с необходимостью непосредственного участия самих налогоплательщиков при проведении отдельных контрольных процедур.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет два вида налоговых проверок: камеральные и выездные, – каждый из которых имеет свои особенности, в том числе с точки зрения наличия определенных неудобств для налогоплательщиков в процессе их проведения.

В данной статье рассмотрены основные вопросы проведения камеральных проверок налоговой отчетности налогоплательщиков.

Камеральные проверки – это масштабные проверки всей налоговой отчетности налогоплательщика: такие проверки проводятся в отношении каждой декларации каждого налогоплательщика.

Согласно Налоговому кодексу камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (статья 88 НК РФ). Фактически проведение камеральной налоговой проверки начинается с момента представления налогоплательщиком в налоговый орган соответствующих деклараций либо расчетов и продолжается в течение трех месяцев [1].

Основу камеральной проверки составляет анализ и сопоставление определенных показателей практически всех форм отчетности налогоплательщика – так называемый «междокументальный» и «внутридокументальный» контроль.

Суть такого контроля – сравнение между собой конкретных взаимосвязанных показателей, которые содержатся в декларации по одному из налогов, – «внутридокументальный» контроль, и сравнение между собой конкретных взаимосвязанных показателей, которые содержатся в декларациях по различным видам налогов и бухгалтерской отчетности налогоплательщика за конкретный отчетный период, – «междокументальный» контроль.

Основные параметры «междокументального» и «внутридокументального» контроля определены Федеральной налоговой службой в виде конкретных контрольных соотношений.

Применяемые для проверки контрольные соотношения по конкретным налогам являются общедоступными и размещены в соответствующих информационно-правовых системах. Это дает возможность налогоплательщику до направления отчетности в налоговый орган самостоятельно выявить и устранить допущенные при исчислении налогов ошибки, а также одновременно с декларацией представить необходимые пояснения и документы, обосновывающие установленное им несоблюдение контрольных соотношений.

В случаях, когда несоответствия в декларациях налогоплательщика установлены налоговым органом в процессе проведения камеральной проверки, налогоплательщик получает соответствующее требование о необходимости представить *в течение пяти дней* пояснения или внести соответствующие исправления в данные декларации. Сообщение с требованием о представлении пояснений может быть вручено налогоплательщику лично, направлено по почте на адрес его государственной регистрации либо передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота или через личный кабинет налогоплательщика, что является наиболее удобной формой общения налогового органа с налогоплательщиком [1].

Аналогичное требование о представлении пояснений налогоплательщик может получить от налогового органа в случаях представления им декларации с заявленной суммой убытка, а также уточненной декларации с уменьшенными налоговыми обязательствами в ней.

Получив такое требование, налогоплательщик обязан направить в налоговый орган соответствующие пояснения.

Как правило, одновременно с пояснениями целесообразно направить в налоговый орган документы, подтверждающие правильность и обоснованность указанных в декларации показателей – такое право налогоплательщика закреплено статьей 88 Кодекса. Это позволит налоговому органу сделать выводы о достоверности налоговой отчетности налогоплательщика и об отсутствии необходимости проведения проверки правильности исчисления налогов в ходе выездного контроля.

Нужно отметить, что в случае непредставления в установленный срок налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, налогоплательщику грозит наказание в виде налоговых санкций (статья 126 Кодекса) и административного штрафа (статья 15.6 Кодекса об административных правонарушениях РФ) [1; 2].

Из изложенного выше можно сделать вывод, что проведенный налогоплательщиком самостоятельный анализ отчетности на предмет выполнения контрольных соотношений позволяет свести к минимуму необходимость общения налогоплательщика с налоговым органом на предмет исполнения требований о предоставлении соответствующих сведений, информации и документов, а также минимизировать риски привлечения налогоплательщика и его должностных лиц к ответственности в виде соответствующих налоговых санкций и административных штрафов.

Однако, при проведении камеральной проверки помимо отчетности самого налогоплательщика, налоговый орган использует информацию из различных источников: от банков, контрагентов налогоплательщика, иных органов и организаций, физических лиц. Эта часть камерального контроля является проблемной

для налогоплательщика с точки зрения анализа и, соответственно, прогноза на предмет сведений и документов, потенциально «интересных» для налогового органа. Здесь особое внимание налогоплательщика должно быть уделено наличию у него максимально полного пакета документов по следующим видам так называемых «рисковых» сделок:

- разовым сделкам (как правило, на практике внимание налогового органа привлекают единовременные крупные сделки налогоплательщика);

- сделкам, не типичным для основного вида деятельности налогоплательщика;

- сделкам с контрагентами, которые являются взаимозависимыми, аффилированными либо иным образом взаимосвязанными с налогоплательщиком (признаки взаимозависимости и аффилированности приведены в Налоговом кодексе и Законе РСФСР от 22.03.1991 №948–1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» соответственно) [1; 3];

- сделкам с контрагентами, имеющими определенные критерии рисков (перечень организаций, имеющих определенные критерии рисков, является общедоступной информацией и размещен на интернет-сайте ФНС России).

Своевременное и полное предоставление налогоплательщиком по запросу налогового органа соответствующих пояснений и пакета документов по таким «рисковым» сделкам позволит ему избежать доначислений по результатам камеральной проверки и снизит вероятность проведения в отношении него мероприятий выездного контроля.

На сегодняшний день положения налогового законодательства позволяют при проведении камеральных проверок свести к минимуму необходимость непосредственного участия в них самого налогоплательщика. Однако, как видно из изложенных выше положений проведения камеральных проверок, в интересах самого налогоплательщика максимально использовать свое право представить одновременно с налоговой и бухгалтерской отчетностью и пояснениями пакет первичных документов и налоговых регистров, подтверждающих достоверность показателей этой отчетности и исчисленных сумм налогов.

Исключение из общих правил проведения мероприятий камерального контроля составляют камеральные проверки декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога из бюджета; деклараций по налогам, связанным с использованием природных ресурсов; уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом). В указанных случаях при камеральных проверках налогоплательщик не вправе, а *обязан* по требованию налогового органа представить первичные документы и соответствующие налоговые и бухгалтерские регистры, как правило, в виде заверенных копий на бумажном носителе.

Однако, развитие и дальнейшее совершенствование информационного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков с использованием телекоммуникационных каналов связи (ТКС) позволяют максимально решить вопросы представления последними необходимых документов в электронной форме (по ТКС) и практически сводят к минимуму временные и материальные затраты налогоплательщика, связанные с проведением в отношении него мероприятий камерального контроля.

Вместе с тем, в отдельных случаях законодатель наделил налоговый орган дополнительными полномочиями при проведении им камеральных проверок. Так, с 01 января 2015 года у налоговых органов появилось право в ходе камеральной проверки деклараций по налогу на добавленную стоимость проводить осмотр территории, помещений, документов и предметов налогоплательщика (статья 92 Кодекса). Такой осмотр может быть проведен, если налогоплательщиком представлена декларация с суммой налога, заявленной к возмещению из бюджета, а также при выявлении в декларациях по налогу на добавленную стоимость налогоплательщика и его контрагентов расхождений, которые приводят к

занижению исчисленной в бюджет суммы налога. Здесь налогоплательщику следует максимально использовать свое право участвовать в проведении таких осмотров, чтобы своевременно, полно и обоснованно дать пояснения по вопросам, возникающим у должностного лица налогового органа при проведении такого осмотра, что, безусловно, должно быть отражено в соответствующем протоколе осмотра с приложением обосновывающих позицию налогоплательщика документов. Это поможет в дальнейшем избежать необходимости представления таких документов дополнительно по требованию налогового органа.

Кодексом не предусмотрено составление какого-либо документа, фиксирующего момент завершения камеральной проверки. Поэтому при отсутствии нарушений в представленной налоговой отчетности налогоплательщик не получает в свой адрес никаких документов по результатам камеральной проверки.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, в течение 10 дней после ее окончания составляется акт налоговой проверки (статья 100 Кодекса). В течение 5 дней с даты такого акта он должен быть вручен налогоплательщику. На сегодняшний день Кодексом предусмотрен следующий порядок вручения акта: лично налогоплательщику (его представителю) под расписку, или передача его иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Как правило, при невозможности вручения акта лично налогоплательщику (факт невозможности вручения либо уклонения налогоплательщика от получения акта фиксируется в акте), такой акт направляется налоговым органом по почте заказным письмом на адрес места нахождения налогоплательщика, содержащийся в Едином государственном реестре юридических лиц – для организаций, в Едином государственном реестре налогоплательщиков – для индивидуальных предпринимателей. Датой вручения акта, направленного по почте, считается шестой день считая с даты отправки заказного письма [1].

Указание конкретного вида почтового адреса для направления налоговых документов (в том числе актов налоговых проверок) введено в статью 31 Кодекса начиная с 2014 года. Это дополнение в статью 31 Кодекса направлено, в том числе, на исключение возможности налогоплательщика уклониться от получения документов налогового органа. До внесения указанных изменений, когда конкретный адрес для направления налоговых документов не был прямо указан в Кодексе, на практике встречались случаи, когда налогоплательщик намеренно уклонялся от получения актов налоговых проверок, заявляя о своем ненахождении и неполучении акта по указанному налоговым органом адресу, и, как следствие, о нарушении своего права ознакомиться с актом проверки и представить свои пояснения и возражения на него.

Неполучение налогоплательщиком акта проверки в целях дальнейшего обжалования результатов проверки с точки зрения нарушения его прав на административную защиту лишает налогоплательщика возможности подготовить объективные пояснения и возражения на конкретные указанные в акте проверки нарушения налогового законодательства. В этом случае решение по результатам налоговой проверки с соответствующими доначислениями будет вынесено без учета позиции налогоплательщика.

Из приведенного выше краткого анализа контрольных мероприятий, проводимых налоговым органом в рамках камеральных проверок, можно сделать вывод, что в целях минимизации риска налоговых доначислений по результатам камеральных налоговых проверок налогоплательщику целесообразно:

- проводить своевременный анализ своей отчетности на предмет соблюдения определенных контрольных соотношений;
- максимально полно реализовывать свои права на представление дополнительных документов и информации по конкретным сделкам и хозяйственным операциям;
- принимать участие в проводимых на его территории осмотрах и предоставлять в ходе таких осмотров пояснения и соответствующие обосновывающие документы;

– своевременно реализовывать свое право на ознакомление с материалами проверки и осуществлять подготовку объективных и документально подтвержденных возражений на составленный налоговым органом акт камеральной налоговой проверки.

Список литературы

1. Закон РСФСР от 22.03.1991 №948–1 (ред. от 26.07.2006) «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 №195-ФЗ (ред. от 04.11.2014).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 146-ФЗ (ред. от 04.11.2014).