

УДК 330

<sup>1</sup>*Э.И. Бахтигозина, <sup>2</sup>Е.И. Ефремова*

<sup>1</sup>ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Москва

<sup>2</sup>ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», г. Москва

## **ТРЕБОВАНИЯ ВНЕ РАМОК НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ: ИСПОЛНЯТЬ ИЛИ НЕТ**

**Ключевые слова:** налоговый контроль, налоговый орган, налогоплательщик, требование о предоставлении пояснений (информации), «встречная» проверка, допрос свидетеля, осмотр документов и предметов, экспертиза.

В статье рассматриваются действия налогоплательщика в ответ на определенные действия налогового органа в рамках налоговой проверки, раскрываются права и обязанности налогоплательщика в зависимости от мероприятий, осуществляемых налоговым органом.

<sup>1</sup>*E.I. Bakhtigozina, <sup>2</sup>E.I. Efremova*

<sup>1</sup>FGBOU VO REU named after G.V. Plekhanov, Moscow

<sup>2</sup>FGOBU VO «Financial University under the Government of the Russian Federation», Moscow

## **REQUIREMENTS OUTSIDE THE FRAMEWORK OF THE TAX AUDIT: FULFILL OR NOT**

**Keywords:** tax control, tax authority, taxpayer, requirement to provide explanations (information), “counter” check, interrogation of witness, examination of documents and objects, examination.

The article considers the actions of the taxpayer in response to certain actions of the tax authority within the framework of a tax audit, discloses the rights and obligations of the taxpayer depending on the measures carried out by the tax authority.

Сегодня налоговый контроль можно с полной уверенностью назвать «современным» налоговым контролем, идущим в ногу со временем в направлении масштабной автоматизации.

Современный налоговый контроль направлен на сокращение личных контактов представителей налоговых органов и налогоплательщиков. В этом мы всё отчетливее убеждаемся с каждым налоговым периодом при получении очередного требования о предоставлении пояснений и (или) документов в отношении определенных налогов и сборов. Таким образом, на первое место выходят камеральные налоговые проверки. И вот здесь налогоплательщику очень важно научиться грамотно отвечать на такие требования, поскольку в требованиях мы всё также видим запрос большего количества информации, которая не всегда относится к вопросу, интересующему налоговый орган в ходе того или иного мероприятия налогового контроля. Кро-

ме того, появляются требования вне рамок налоговых проверок и организация, индивидуальный предприниматель, физическое лицо либо не понимают, что от них хочет налоговый орган; либо понимают, но не знают, как исполнить такое требование; либо понимают и знают, как исполнить, но при этом видят, что требование не соответствует законодательству. Возникает обоснованный вопрос: исполнять такое требование, как понял, идти в отказ и не исполнять требование, уточнять требование путем представления пояснений и выяснения оснований его возникновения.

Во всей этой ситуации задача налогоплательщика четко разобраться в том, что он обязан представить в налоговый орган, а что нет, то есть ответить так, чтобы исполнить свою налоговую обязанность, закрепленную в ст. 23 НК РФ, и при этом соблюсти свои интересы, особенно при провокационных требованиях контролирующих органов.

Для начала следует отметить, что в налоговом законодательстве существует право налоговых органов истребовать документы и (или) информацию вне налоговой проверки, но данное право достаточно исключительное и должно быть мотивировано обоснованной необходимостью истребования документов и (или) информации у участников сделки по конкретной сделке. Поэтому само законодательство устанавливает несколько условий действительности выполнения данного требования:

1) обосновать необходимость. В качестве обоснования необходимости в требовании могут быть указаны мероприятия налогового контроля (например, налоговая проверка, которая проводится в отношении контрагента; осуществление дополнительных мероприятий налогового контроля и др.). Что мы часто видим на практике? В качестве обоснования необходимости могут быть указаны предпроверочный анализ или оценка деятельности налогоплательщика. Возникает вопрос – это мероприятия налогового контроля? Согласно ст. 82 НК РФ данные процедуры не относятся к мероприятиям налогового контроля, а это означает, что обоснованность отсутствует.

2) конкретизация сделки. Сделка должна быть понятна исполнителю. Следовательно, в требовании необходимо указать название договора, предмет договора, период действия договора и уже под этот договор налоговый орган должен требовать документы и (или) информацию. На практике мы часто можем увидеть в требовании вот такой запрос налогового органа: «в связи с обоснованной необходимостью просим представить штатное расписание, оборотно-сальдовые ведомости, карточки бухгалтерских счетов, контактные данные, скрин переписки, данные руководителя и др.». Однако всё это не относится к заявленной сделке, а характеризует самого налогоплательщика, но никак не договорные отношения.

Очень часто налоговый орган при обосновании необходимости опирается на ст. 93 и ст. 93.1 НК РФ одновременно. Однако композиция двух этих статей в одном требовании вызывает вопросы: ст. 93 НК РФ позволяет истребовать до-

кументы только в рамках налоговой проверки, в то время как ст. 93.1 НК РФ вводит из налоговой проверки в обширные рамки налогового контроля. Поэтому, когда налогоплательщик получает требование со ссылкой на две эти статьи целесообразно уточнить, в какой процедуре находится налоговый орган: в налоговой проверке или вне налоговой проверки, где право требовать документы не абсолютное, а сугубо исключительное и мотивированное.

Налогоплательщик должен четко знать, что у него есть законное право уточнять требование налогового органа, если данное требование не соответствует налоговому законодательству. Имеются судебные решения, которые поддерживают налогоплательщиков и ставят точку в произвольном истребовании документов.

Согласно Решению Арбитражного Суда г. Москвы от 05.10.2020 года по делу №А40-211149/18-115-4949, вне рамок проведения налоговых проверок должностное лицо налогового органа вправе истребовать у налогоплательщика лишь документы (информацию) относительно конкретной сделки и только в случае обоснованной необходимости. Следовательно, полномочия налоговых органов об истребовании у налогоплательщика документов (информации) вне рамок налоговой проверки не абсолютны, а требование о представлении документов (информации), направленное вне рамок налоговой проверки, должно быть обоснованным.

В целях соблюдения баланса между правом налогового органа выставить требование и обязанностью Общества его исполнить, содержание требования должно однозначно свидетельствовать о том, что обязанность Общества представить документы (информацию) возложена на него законно и у налогового органа действительно имелась необходимость в их получении, поскольку в отсутствие обоснованной необходимости выставление требования противоречит части 2 статьи 93.1 НК РФ и нарушает права налогоплательщика [5].

Рассмотрим права и обязанности налогоплательщиков в зависимости от мероприятий, осуществляемых налоговым органом.

### 1. Истребование пояснений (п.3 ст.88 НК РФ)

В случае выявления ошибок и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в документах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, налоговый орган запрашивает пояснения.

Обязанность налогоплательщика – предоставить пояснения в течение 5 рабочих дней со дня получения требования (пример 1).

Права налогоплательщика:

- 1) не выполнять незаконные требования налогового органа;
- 2) уточнять полученные требования налогового инспектора по средствам пояснений;
- 3) представлять документы, уточненную налоговую декларацию (при этом сначала надо заплатить налог и пени

и только после этого представить уточненную налоговую декларацию; такая последовательность действий поможет избежать налоговой ответственности).

Пример 1

Налогоплательщик ООО «АЛЬФА» осуществляет операции, облагаемые НДС (ставки 10%, 20%), и операции, освобождаемые от налогообложения по ст. 149 НК РФ.

По итогам 4 квартала 2021 г. налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию по НДС за 4 квартал 2021 г. (таблица 1, таблица 2, таблица 3).

#### Фрагмент налоговой декларации по НДС

Раздел 3 «Расчет суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2-4 ст. 164 НК РФ»

**Таблица 1**

Данные для анализа в части налога исчисленного по данным налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2021 г.

Налогооблагаемые объекты	Код строки	Налоговая база (руб.)	Ставка НДС	Сумма НДС (руб.)
Реализация товаров (работ, услуг), а также передача имущественных прав по соответствующим ставкам налога – всего:	010	20 188 120	20%	4 037 624
	020	49 286 203	10%	4 928 620
Суммы полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	070	12 571 332	X	459 669
Общая сумма НДС, исчисленная с учетом восстановленных сумм налога	110	X	X	9 425 913

**Таблица 2**

Данные для анализа в части налоговых вычетов по данным налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2021 г.

Налоговые вычеты	Код строки	Сумма НДС (руб.)
Сумма налога, предъявленная налогоплательщику при приобретении на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежащая вычету	120	2 772 041
Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией, в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории	150	4 255 299

продолжение табл. 2

окончание табл. 2		
Налоговые вычеты	Код строки	Сумма НДС (руб.)
Сумма налога, исчисленная продавцом с сумм оплаты, частичной оплаты, подлежащая вычету у продавца с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг)	170	2 303 760
Общая сумма НДС, подлежащая вычету	190	9 331 100
Итого сумма НДС, подлежащая уплате	200	94 813

**Таблица 3**

Раздел 7 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев»

Код операции	Стоимость реализованных (переданных) товаров (работ, услуг), без налога в рублях	Стоимость приобретенных товаров (работ, услуг), не облагаемых налогом, в рублях	Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету, в рублях
1010204	46 004 534	29 154 479	

### Действия налогового органа

При проведении камеральной налоговой проверки данной налоговой декларации, налоговый орган заинтересует, почему вся сумма НДС принята к вычету, и он запросит у налогоплательщика пояснения и документы по данному вопросу:

1) представить пояснения в отношении отсутствия показателей графы 4 «Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету» раздела 7 декларации;

2) представить методику ведения раздельного учета, подтверждающую правомерность применяемого вычета НДС по приобретенным товарам, работам, услугам, а также по общехозяйственным расходам;

3) представить карточки счетов аналитического учета (налоговые регистры) с отражением хозяйственных операций за данный период в части ведения раздельного учета и др.

### Действия налогоплательщика

Налогоплательщик должен пояснить обоснованность принятия всей суммы входного НДС к вычету.

На основании п.4 ст.170 НК РФ, суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав

налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции:

– учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

– принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

**Таблица 4**

Регистр бухгалтерского учета (Анализ счета 19.7 «НДС, подлежащий распределению»)

Операция	Сумма товаров (работ, услуг) без НДС, руб.	Сумма НДС, руб.
Аренда офиса	626 700	125 340
Транспортные расходы	533 985	106 797
Таможенное оформление	399 515	79 903

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Не применять данное правило налогоплательщик имеет в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В учетной политике ООО «АЛЬФА» закреплена методика ведения раздельного учета, согласно которой, НДС по приобретенным ценностям учитывается на сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» с открытием соответствующих субсчетов. Часть приобретенных товаров (работ, услуг) используется в деятельности как облагаемой, так и не облагаемой НДС (такой НДС учитывается на сч. 19 субсчет 7 «НДС, подлежащий распределению»).

В 4 квартале 2021 г. к таким товарам (работам, услугам) можно отнести следующие услуги (таблица 4).

Согласно п.4.1 ст.170 НК РФ сумма входного НДС, подлежащая вычету по товарам (работам, услугам), применяемым как в облагаемой, так и не облагаемой НДС деятельности, определяется на основании пропорции, которая рассчитывается исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации

которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

Доля облагаемых НДС операций =  $(20\ 188\ 120 + 49\ 286\ 203) / (20\ 188\ 120 + 49\ 286\ 203 + 46\ 004\ 534) = 0,60$  или 60%

Доля не облагаемых НДС операций =  $46\ 004\ 534 / (20\ 188\ 120 + 49\ 286\ 203 + 46\ 004\ 534) = 0,40$  или 40%

Сумма НДС, подлежащая вычету, по услугам, отраженным на сч.19.7 =  $(125\ 340 + 106\ 797 + 79\ 903) * 60\% = 187\ 224$  руб.

Сумма НДС, не подлежащая вычету, по услугам, отраженным на сч.19.7 =  $(125\ 340 + 106\ 797 + 79\ 903) * 40\% = 124\ 816$  руб.

Следовательно, в графе 4 «Сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), не подлежащая вычету» раздела 7 декларации должна быть отражена сумма 124 816 руб.

Таким образом, сумма НДС к вычету завышена, налогоплательщик обязан доплатить сумму налога и представить уточненную налоговую декларацию.

## **2. Истребование документов (ст. 93 НК РФ)**

Обязанность налогоплательщика – исполнить законное требование налогового органа в течение 10 рабочих дней со дня его получения.

Права налогоплательщика:

1) не выполнять неправомерные требования налогового инспектора;

2) уточнять полученные требования налогового органа по средствам пояснений;

3) просить продлить сроки исполнения требования, при этом налоговый орган вправе продлить сроки или отказать в продлении сроков (п.3 ст.93 НК РФ);

4) повторно не представлять документы, ранее представленные в налоговый орган (п. 5 ст. 93 НК РФ).

### **3. «Встречная проверка» контрагента (ст. 93.1 НК РФ)**

Обязанность налогоплательщика – исполнить законное требование налогового органа в течение 5 рабочих дней со дня его получения.

Права налогоплательщика:

- 1) не выполнять неправомерные требования налогового инспектора;
- 2) уточнять полученные требования налогового органа по средствам пояснений;
- 3) просить продлить сроки исполнения требования;
- 4) повторно не представлять документы, ранее представленные в налоговый орган;
- 5) представлять документы о своей деятельности.

### **4. Допрос свидетеля (ст. 90 НК РФ)**

Обязанность налогоплательщика – исполнить законное требование о вызове в налоговый орган для дачи показаний.

Права налогоплательщика:

- 1) не являться, если вызов на допрос осуществлен не повесткой;
- 2) проверить полномочия налогового инспектора;
- 3) присутствовать на допросе с представителем;
- 4) использовать аудио средства для записи допроса;
- 5) уточнять вопросы, заданные налоговым инспектором;
- 6) делать перерывы при осуществлении допроса;
- 7) ознакомиться с протоколом допроса и вносить в него изменения и дополнения;
- 8) подписать протокол допроса;
- 9) получить протокол допроса.

### **5. Осмотр документов и предметов (ст. 92 НК РФ)**

Обязанность налогоплательщика – беспрепятственно допустить проверяющих к осмотру.

Права налогоплательщика:

- 1) участвовать в осмотре;
- 2) производить аудио– и видео запись;
- 3) получить протокол осмотра.

### **6. Экспертиза (ст. 95 НК РФ)**

Права налогоплательщика:

- 1) ознакомиться с Постановлением об экспертизе;
- 2) заявлять отвод эксперту;
- 3) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 4) представить дополнительные вопросы;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

### **7. Вызов на комиссию (пп.4 п.1 ст.31 НК РФ)**

Налоговые органы вправе вызывать 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.

Однако НК РФ эта форма контроля не закреплена. Налогоплательщику следует отличать вызов на допрос в налоговую от налоговой комиссии.

Права налогоплательщика:

- 1) не выполнять неправомерные требования налогового инспектора;
- 2) принять участие в налоговой комиссии;
- 3) уточнять вопросы, заданные налоговым инспектором.

Во всей этой ситуации налогоплательщику очень важно своевременно анализировать любое требование, полученное от налогового органа, оценивать его с позиции правомерности и соответствия налоговому законодательству с целью принятия дальнейшего решения.

#### *Библиографический список*

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.11.2021).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.11.2021).
3. Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ (ред. от 26.03.2021) «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения,

а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме».

4. Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 05.10.2020 года по делу №А40-211149/18-115-4949.

5. Налоги. Бухгалтерия. Право. [Электронный ресурс]. URL: <https://csb-ural.ru/blog/detail/s-proverkoj-bez-proverki-terer-mozhno-posporit7475/> (дата обращения 10.03.2022).