

Санкт-Петербургский государственный университет  
Кафедра государственного и административного права

**Проблемы правового регулирования возмещения НДС  
по результатам камеральных налоговых проверок**

Выпускная квалификационная работа  
студента 2 курса магистратуры  
очной формы обучения  
Мухамедьяровой Алины Фаритовны

Научный руководитель:  
доцент, доктор юридических наук  
Ногина Оксана Аркадьевна

Санкт-Петербург  
2016 год

**Оглавление**

Список принятых сокращений.....	3
Введение.....	4
Глава 1. Процедура возмещения НДС в рамках камеральной налоговой проверки.....	7
§ 1. Новый порядок декларирования НДС.....	7
§2. Спорные ситуации, вытекающие из нового порядка декларирования НДС .....	11
§3. Порядок возмещения НДС в рамках камеральной налоговой проверки. .	24
§4. Правовые проблемы реализации права на возврат и зачет сумм, предъявленных к возмещению.....	27
Глава 2. Расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок.....	37
§1. Осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов.....	37
§2. Истребование документов при проведении налоговой проверки.....	46
§3. Проблема повторности при проведении камеральных и выездных налоговых проверок.....	50
Заключение.....	56
Список литературы.....	60

### **Список принятых сокращений**

Налоговый Кодекс Российской Федерации – НК РФ

Гражданский Кодекс Российской Федерации – ГК РФ

Конституционный Суд Российской Федерации – КС РФ

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации – ВАС РФ

Федеральная налоговая служба - ФНС России

Министерство финансов Российской Федерации - Минфин России

Федеральный закон Российской Федерации – ФЗ

То есть – т.е.

Так как – т.к.

## Введение

Налог на добавленную стоимость - это федеральный налог, являющийся на сегодняшний день одним из основных бюджетообразующих налогов страны, обеспечивающий приблизительно 1/3 часть федерального бюджета<sup>1</sup>.

Относясь к косвенным налогам, НДС экономически перекладывается на потребителя, каждая сделка по реализации товаров, работ, услуг облагается налогом независимо от количества этапов, которые проходит товар в гражданском обороте. Чтобы избежать кумулятивного эффекта, введена система налоговых вычетов, что является ответом на многоступенчатый характер НДС.

В случае если сумма, предъявленная налогоплательщиком к вычету, превышает сумму налога, исчисленную к уплате, у налогоплательщика возникает право на возмещение соответствующей разницы из бюджета.

Возмещение НДС является специфическим, свойственным косвенным налогам, элементом порядка их взимания. Однако, зачастую указанным правом пользуются недобросовестные налогоплательщики, применяя специально разработанные схемы для незаконного возмещения сумм НДС из бюджета, в результате таких действий ежегодно наносится крупный ущерб государству за счет сокращения его доходной части.

Проблемы возмещения НДС на протяжении длительного времени существуют и в России, и других государствах, но на фоне усилившихся в последнее время кризисных явлений в экономике нашей страны вопросы правомерности возмещения НДС и законности отказов налоговых органов в предоставлении права на возмещение НДС из бюджета становятся особенно

---

<sup>1</sup> По данным ФНС России в 2014 году поступления НДС в федеральный бюджет составили 35,1 % от всех налоговых поступлений федерального бюджета. [сайт]: Режим доступа: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

актуальными. Учитывая, что с точки зрения налогового администрирования НДС является одним из наиболее "проблемных" налогов в российской налоговой системе, в соответствующую главу НК РФ ежегодно вносятся многочисленные поправки и уточнения по улучшению его администрирования.

Изменения, внесенные в НК РФ Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»<sup>2</sup>, отражают нацеленность государства на усиление контроля уплаты налога. Так, с первого квартала 2015 года введена обязанность налогоплательщиков подавать декларацию по НДС исключительно в электронном формате. Законодатель также расширил перечень сведений, подлежащих отражению в налоговой декларации по НДС, и предоставил налоговым органам дополнительные полномочия в рамках проведения камерального контроля. Если ранее камеральные налоговые проверки являлись формой текущего документального контроля, то теперь, в определенных случаях, они приближаются к выездным налоговым проверкам по количеству мероприятий налогового контроля, которые могут проводиться в рамках проверки.

При таких обстоятельствах возникают опасения по поводу нарушения баланса публичных и частных интересов в сторону ограничения последних.

Целью данной работы стало выявление правовых проблем в процедуре возмещения НДС по результатам проведения камеральных налоговых проверок с учетом последних изменений налогового законодательства, оценка последовательности и непротиворечивости налогового регулирования, применимости внесенных изменений на практике, а также соблюдения прав

---

<sup>2</sup>О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям: Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ // Собрание законодательства РФ – 2013 - № 26. - ст. 3207. – СПС «Консультант Плюс»

налогоплательщиков в условиях расширения полномочий контролирующих органов.

Первая глава посвящена порядку возмещения НДС в рамках камеральных налоговых проверок. Здесь рассматриваются проблемы, которые могут возникнуть у налогоплательщиков в связи с введением автоматизированной формы проверки электронных деклараций по НДС. Также в этой главе исследуются некоторые вопросы, связанные с реализацией права зачет или возврат сумм налога, подлежащих возмещению из бюджета.

Во второй главе приведен анализ соблюдения прав налогоплательщиков при проведении камеральных налоговых проверок с учетом предоставления налоговым органам полномочий по проведению осмотра территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов, а также по истребованию дополнительных документов.

## Глава 1. Процедура возмещения НДС в рамках камеральной налоговой проверки

### § 1. Новый порядок декларирования НДС

Налог на добавленную стоимость является одним из наиболее молодых налогов в современном мире. Введенный впервые во Франции в 1948 году, он получил общеевропейское распространение в 1970-х гг, однако в России его начали использовать гораздо позже, только в 1992 году с принятием Закона РФ от 06.12.1991 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость"<sup>3</sup>. При разработке указанной нормы законодатель во многом перенял опыт европейских стран, в частности многие положения закона дублируют Шестую директиву ЕС, принятую в 1977 году<sup>4</sup>.

В настоящее время взимание НДС регулируется главой 21 НК РФ, за время существования этой главы в нее вносились и принципиальные изменения, но большая часть нововведений касалась технической стороны уплаты налога. Не стал исключением и 2015 год, который принес с собой кардинальные изменения в процедуре декларирования НДС. И хотя такие нововведения в большей степени носят организационный характер, некоторые из них могут существенно повлиять на правовое положение налогоплательщиков и на всю картину взимания НДС в России.

Отметим те из них, которые могут оказаться наиболее значительными. Так, начиная с первого квартала 2015 года на основании пункта 5.1 статьи 174 НК РФ, налогоплательщиков обязали включать в налоговую декларацию по НДС сведения, указанные в книге покупок и книге продаж. В случае осуществления посреднической деятельности в налоговой декларации по НДС приводятся данные из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, в отношении указанной деятельности<sup>5</sup>.

<sup>3</sup>О налоге на добавленную стоимость: Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. - № 52. - ст. 1871. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>4</sup>Шестая директива Совета Европейских Сообществ от 17.05.1977 N 77/388/ЕЕС

<sup>5</sup>О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям: Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ // Собрание законодательства РФ – 2013 - № 26. - ст. 3207. – СПС «Консультант Плюс»

Также Приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@<sup>6</sup> введена обязанность налогоплательщиков представлять декларацию исключительно в электронном формате по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. При этом, налоговая декларация по НДС, поданная на бумажном носителе, теперь не будет считаться представленной. С 2015 года также вступают в силу нормы, предусматривающие последствия за непредставление налогоплательщиком организацией налоговой декларации в течение 10 дней после истечения срока на подачу налоговой декларации. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в таком случае вправе принять решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств. Осуществить указанное право налоговый орган может в течение трех лет со дня истечения 10 дней, следующих за днем истечения срока представления такой декларации (пп. 1 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Аналогичные последствия грозят налогоплательщику, если в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов, требования о представлении пояснений и (или) уведомления о вызове в налоговый орган. Таким образом, законодатель приравнивал последствия непредоставления квитанции о приеме требования налогового органа к непредоставлению в установленный срок самой декларации, что подтверждает направленность политики государства на ужесточение контроля уплаты НДС.

Смысл всех этих нововведений состоит в том, что налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки поданной декларации получил возможность сверять данные, указанные налогоплательщиком с данными, задекларированными его контрагентами в автоматическом режиме по каждой операции.

---

<sup>6</sup>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: Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ // Российская газета. - № 297. – 2014. – СПС «Консультант Плюс»



Рассматриваемые изменения — часть стратегии развития камерального контроля в РФ, и в первую очередь они направлены на повышение эффективности администрирования НДС, как одного из наиболее «проблемных» налогов. Посредством данных нововведений, налоговые органы смогут в течение минимального времени собрать весь массив данных по всей России в единый электронный национальный файл, на основе которого можно будет легко выделить недобросовестных налогоплательщиков, которые не уплачивают налог при осуществлении операций, облагаемых НДС<sup>7</sup>.

В связи с введением новой процедуры возникает множество вопросов, касающихся проводимых на основании расширенных деклараций камеральных проверок.

Например, насколько объективной является оценка сопоставимости операций в ситуации, когда контрагенты показывают покупки и продажи в разных налоговых периодах, если это обусловлено объективными обстоятельствами? Кому будут направляться требования о представлении пояснений в случае выявления противоречий, продавцу или покупателю, или обоим одновременно? У кого из них будут истребоваться дополнительные материалы?

Из комментариев к принятым нововведениям, данных представителями налоговых органов, следует, что эти и подобные ситуации ими были подробно проработаны, и никаких проблем на практике не должно возникнуть. Однако, данная точка зрения была высказана еще до окончания первого отчетного периода по налогу на добавленную стоимость и не могла быть подтверждена какими бы то ни было фактами<sup>8</sup>.

Попробуем критически подойти к оценке мнения сотрудников налоговой инспекции и понять, есть ли какие-либо пробелы в правовом регулировании новой системы декларирования, какие проблемы, в связи с этим могут

---

<sup>7</sup>См. комментарии представителей налоговых органов на официальном сайте ФНС России. – [сайт]: Режим доступа: <http://www.nalog.ru/rn78/>

<sup>8</sup>См. комментарии представителей налоговых органов на официальном сайте ФНС России <http://www.nalog.ru/rn78/>

возникнуть у налогоплательщиков, каким образом они решаются на практике и есть ли необходимость в уточнении норм законодательства о налогах.

Поданная налогоплательщиком декларация первоначально проходит автоматизированный контроль и сверку контрольных соотношений, то есть проводятся арифметические проверки внутри самой декларации. При этом декларация считается сданной, если она соответствует формату, даже если она не проходит указанную проверку. Например, если итоговая сумма по книге продаж не совпадает с цифрой сводного раздела.

В случае выявления таких ошибок налоговый орган выставляет требование в адрес компании, которая, проверив свою декларацию, может объяснить, с чем связаны расхождения. После направления первого требования о представлении пояснений в связи с расхождением по контрольным соотношениям будет произведена состыковка с данными контрагента, и в случае выявления расхождений также будет направлено второе требование о представлении пояснений.

Согласно комментариям налоговых органов, над выстраиванием алгоритма проведения камерального контроля в ФНС России работали больше года и остановились на решении, что общие действия алгоритма построены от покупателя, т.е. в первую очередь информация будет истребоваться у покупателя. Существуют исключения, и в определенных случаях в первую очередь будут запрашивать информацию от продавца<sup>9</sup>.

## **§2. Спорные ситуации, вытекающие из нового порядка декларирования НДС**

Как уже отмечалось, программа проверки деклараций работает по принципу заявления вычета, а значит, одна операция должна быть зеркальна другой. Если же покупатель заявил вычет, а продавец не задекларировал продажу, есть основания полагать, что отсутствует источник для вычета<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup>Там же.

<sup>10</sup>Там же.

Налоговые отношения не статичны, они являются отражением экономической деятельности налогоплательщика, которая, не привязана во времени к налоговым периодам. Таким образом, многие факты хозяйственной деятельности налогоплательщика, имея единое основание, могут выходить за пределы одного налогового периода, при этом задачей налоговых органов является установление действительного размера налогового обязательства в каждом из налоговых периодов, охватывающих соответствующую операцию. Зачастую, учитывая динамический характер налоговых обязательств, сделать это становится проблематично.

Рассмотрим в данном контексте такую ситуацию. Предположим, был заключен договор поставки на условиях полной оплаты сразу после отгрузки, товар был передан перевозчику и оплачен покупателем в одном отчетном периоде, а доставлен уже в следующем. При приемке товара была обнаружена недопоставка товара, о которой покупатель уведомил продавца, и недопоставленная часть товара была передана покупателю позднее, в третьем налоговом периоде. В каком порядке в данном случае необходимо заявлять вычет и как будет происходить сверка контрольных соотношений?

Попробуем разобрать данную сделку максимально подробно, чтобы понять в какой момент у налогоплательщика могут возникнуть проблемы, и как их можно будет избежать.

В соответствии с п.3 ст. 168 НК РФ продавец должен выставить покупателю счет-фактуру в течение пяти дней с момента отгрузки, который регистрируется в книге продаж. На основании ст. 166 НК РФ моментом определения налоговой базы продавца является либо момент отгрузки товара, либо момент оплаты товара. По условию оба эти факта имели место в одном налоговом периоде, следовательно, продавец уплачивает НДС, по окончании данного периода, исчисленный исходя из полной стоимости товара, предусмотренного договором.

При этом покупатель в этом периоде товар еще не принял к учету, соответственно, не отразил покупку в декларации за этот период.

Следовательно, в условиях нового порядка проведения камеральных проверок налоговые органы в автоматическом режиме выявят расхождения в данных продавца и покупателя. Однако, в данном случае налогоплательщиками не заявлена сумма налога к вычету, расхождение не свидетельствует о возможном занижении налога к уплате, следовательно, при отсутствии иных недостатков в декларациях налоговый орган не должен выставлять каких-либо дополнительных требований налогоплательщикам, в том числе и о даче пояснений.

В следующем налоговом периоде товар попадает на склад покупателя. Так как он прибыл не в надлежащем количестве, покупатель принимает к учету только ту часть товара, которая была поставлена, оставшаяся же часть товара учитывается в качестве задолженности продавца<sup>11</sup>.

На этом этапе возникает наибольшее количество вопросов. Должен ли покупатель принять предъявленный счет-фактуру? Нужно ли его корректировать и в какой форме? В каком порядке покупатель должен будет заявлять «входной» НДС к вычету по окончании периода?

Напомним, что для получения вычета по НДС необходимо соблюсти следующие условия:

1. Товары (работы, услуги) имущественные права должны быть приобретены для операций, облагаемых НДС;
2. Товары (работы, услуги) имущественные права должны быть приняты к учету покупателем в соответствии с правилами бухгалтерского учета;
3. У покупателя должен иметься надлежаще оформленный счет-фактура поставщика.

Согласно п. 5 ст.169 НК РФ в счете-фактуре должны быть указаны, в частности, следующие сведения, относящиеся к количественно-качественным характеристикам товара: а) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения

---

<sup>11</sup>Филина Е.М. Учитываем недопоставку товара // Главная книга. 2011. N 8. С. 31 - 35. – С.33.

(при возможности ее указания); б) количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания); в) цена (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания) по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог, с учетом суммы налога; г) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав без налога.

Налоговый кодекс содержит исчерпывающий перечень случаев, при которых налоговые органы могут отказать в применении вычета на основании дефектов налоговой декларации. К таким случаям относятся ошибки, препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога (абз.2 п.2 ст. 169 НК РФ).

На первый взгляд, указание иного количества товара в счете-фактуре можно расценивать как нарушение, влекущее за собой возникновение ошибки в определении общей стоимости поставленного товара. Подобный взгляд высказывается в литературе по бухучету при описании схожих ситуаций. При этом авторы подкрепляют свое мнение ссылками на Письмо Минфина России от 03.11.2009 N 03-07-09/53<sup>12</sup>, а также п. 1 Письма ФНС России от 06.09.2006 N ММ-6-03/896@<sup>13</sup> и Письмо УФНС России по г. Москве от 02.10.2007 N 19-11/093419<sup>14</sup>, в которых рассматриваются случаи предъявления к моменту принятия товара счетов-фактур, не соответствующих требованиям НК РФ. В

---

<sup>12</sup> Письмо Минфина России от 03.11.2009 N 03-07-09/53 - в данном виде документ опубликован не был. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>13</sup> О порядке внесения изменений в книгу покупок и книгу продаж: Письмо ФНС РФ от 06.09.2006 N ММ-6-03/896@ // "Официальные документы", N 35, 12.09.2006 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право") – СПС «Консультант Плюс»

<sup>14</sup> Письмо УФНС РФ по г. Москве от 02.10.2007 N 19-11/093419. // Московский бухгалтер. – 2007. - N 20. – СПС «Консультант Плюс»

данных актах закреплена позиция, согласно которой налогоплательщик может заявить вычет только после получения надлежаще оформленного счета-фактуры. Следовательно, если подходить к этому вопросу формально, налоговый орган имеет основания для отказа в предоставлении вычета.

Однако, применимость указанных актов к данной ситуации вызывает сомнения, т.к. они не содержат конкретизации, какие именно ошибки, допущенные в первоначальных счетах-фактурах, имеются в виду.

Так, в них нет указания на то, что отражение в счете-фактуре большего количества товара является нарушением, препятствующим налоговому органу определить стоимость товара. В то время как такая точка зрения также имеет право на существование, ведь если в счете-фактуре указана цена за единицу товара, а в первичных документах содержатся сведения о количестве принятого на учет товара, то налоговый орган не лишен возможности определить общую стоимость принятых на учет товаров и, соответственно, исчислить сумму, подлежащую вычету.

Таким образом, следуя изложенной логике, покупатель сможет получить вычет в той части, в которой он будет подтвержден первичными документами. Этой позиции придерживается Минфин РФ в Письме от 10.02.2012 N 03-07-09/05: «поскольку расхождение по количеству товаров в сторону уменьшения установлено покупателем до принятия товаров на учет, применение вычета по таким товарам следует осуществлять в порядке, установленном п. 1 ст. 172 Кодекса, на основании счета-фактуры, выставленного продавцом товаров при отгрузке, но только в части товаров, фактически принятых на учет»<sup>15</sup>. Аналогичная позиция содержит Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-09/48<sup>16</sup>. Следовательно, Минфин России придерживается мнения, что расхождения между счетом-фактурой и первичными документами не всегда являются основанием для отказа в применении вычета.

---

<sup>15</sup> Письмо Минфина РФ от 10.02.2012 N 03-07-09/05 //Официальные документы (приложение к "Учет. Налоги. Право"). - 2012. - N 8. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>16</sup> Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-09/48. – СПС «Консультант Плюс»

Расхождения в подходах государственных органов наводят на мысль, что для разрешения даже таких достаточно ординарных практических проблем необходим более глубокий системный анализ соответствующих отношений.

Опираясь на принцип экономической обоснованности взимания налога, определенности налогового обязательства, учитывая динамический характер налоговых правоотношений можно констатировать необходимость периодически корректировать налоговые обязательства в целях установления их действительного размера. Основанием для корректировки может являться как обнаружение ошибки при определении размера налогового обязательства прошлых налоговых периодов, требующих подачи уточненной налоговой декларации, так и возникновение новых обстоятельств в хозяйственной жизни налогоплательщика, позволяющих уточнить правомерно сформированный ранее размер налогового обязательства в соответствии с характером этого нового обстоятельства в текущем налоговом периоде.

Представляется, что под ошибкой подразумевается такое несоответствие, которое можно было выявить в периоде ее совершения, а под возникновением новых обстоятельств необходимо понимать какие-либо факты, которые возникли уже после завершения налогового периода.

Далее, обратимся к обязанности продавца выставить корректировочный счет-фактуру. Из анализа п. 3 ст. 168 НК РФ и п.1 ст. 172 следует, что при изменении стоимости отгруженных товаров, в том числе в случае уточнения количества отгруженных товаров продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, в том числе из-за изменения количества (объема) отгруженных товаров.

При буквальном толковании приведенной нормы остается неясным, при каких обстоятельствах продавец обязан выставлять корректировочный счет-

фактуру, при выявлении ошибки, допущенной в прошлом, либо при наступлении новых обстоятельств.

По мнению Минфина России, продавцом выставляются корректировочные счета-фактуры не только при согласовании с покупателем уменьшения количества товаров, но и на основании первичных документов: акта об установлении расхождения по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей или товарной накладной<sup>17</sup>. Такой подход говорит, об обязанности продавца выставить корректировочный счет-фактуру при выявлении любых несоответствий, в том числе и при выявлении ошибок, совершенных в прошлом периоде.

На наш взгляд, точка зрения Минфина по этому вопросу выглядит сомнительно в связи со следующими обстоятельствами.

Корректировочный счет-фактура выставляется с целью заявления продавцом к вычету суммы налога, уплаченного с разницы между стоимостью товара, предусмотренного договором, и стоимостью фактически отгруженного товара (Пункт 1 ст. 169 НК РФ), также на основании данного документа восстанавливается НДС покупателя, если он уже получил вычет по соответствующей операции.

Применительно к рассматриваемой ситуации встает вопрос о целесообразности заявления вычета со стоимости недопоставленных товаров. Для ответа на него нужно непременно коснуться вопроса о природе денежных средств, поступивших продавцу в счет оплаты полной стоимости товаров. Можно ли квалифицировать в целях налогообложения сумму, превышающую стоимость принятых к учету товаров, как оплату в счет предстоящих поставок товаров? Логика подсказывает, что никак иначе данная сумма и не может рассматриваться. В таком случае продавец обязан исчислить НДС к уплате с соответствующих сумм, т.к. моментом определения налоговой базы будет являться день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ).

---

<sup>17</sup>Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-09/48. – СПС «Консультант Плюс»



Исходя из этого, если при отсутствии явного согласия покупателя на изменение условий договора в связи с уменьшением количества товара, продавец на основании выставленного корректировочного счета-фактуры заявит вычет НДС, уплаченного с разницы стоимости товаров, то ему нужно будет подать уточненную налоговую декларацию за период, в котором была произведена оплата товара, в которой необходимо будет задекларировать НДС с оплаты в счет предстоящих поставок.

Таким образом, теряется смысл выставления корректировочного счета-фактуры, как документа, направленного на освобождение налогоплательщика от необходимости уточнять налоговое обязательства, сформированные в прошлых налоговых периодах. Указанная направленность свидетельствует о том, что корректировочный счет-фактура должен выставляться исключительно при согласовании сторонами изменений в договоре либо при возникновении иных новых обстоятельств, влекущих за собой изменение размера налоговой обязанности. Если же условия договора не изменяются, новых обстоятельств не возникает, а только лишь меняется прядок исполнения гражданско-правовых обязанностей, нет оснований для выставления корректировочного счета-фактуры.

В смоделированной нами ситуации нельзя говорить о возникновении нового обстоятельства в виде уменьшения количества товара на том основании, что продавец ошибочно передал меньшее количество товара перевозчику в том налоговом периоде, в котором и возникла обязанность уплатить налог. При приемке товара покупателем этот факт был выявлен, но возник он ранее, в процессе отгрузки. Таким образом, мы можем с уверенностью говорить допущении ошибки в прошлом налоговом периоде и об отсутствии необходимости выставлять корректировочный счет-фактуру.

Помимо корректировочных счетов-фактур в практике допускается составление исправленных счетов-фактур. При этом НК РФ не содержит

каких-либо особых положений относительно этого вида счетов-фактур.<sup>18</sup> Исправления в счета-фактуры вносятся на основании Постановления Правительства РФ №1137 от 26.12.2011<sup>19</sup>, утверждающего форму счета-фактуры. Исправления в счет-фактуру вносятся путем составления нового документа с теми же реквизитами. Исправленный счет-фактура является основанием для подачи уточненной налоговой декларации за прошлый период.

Однако, согласно указанному постановлению, в случае обнаружения в счетах-фактурах ошибок, не препятствующих налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, новые экземпляры счетов-фактур не составляются.

Итак, мы опять приходим к вопросу о том, является ли отражение в счете-фактуре иных сведений о количестве товара ошибкой, не позволяющей налоговому органу определить стоимость товара.

Однако, даже если допустить такую возможность нельзя обойти вниманием мнение, высказываемое некоторыми авторами относительно того, что в случае допущения ошибки, не повлекшей ущерба для бюджета, необходимость в ретроспективной корректировке налогового обязательства отсутствует. Такой вывод вытекает из принципа стабильности сформированного в прошлом налогового обязательства, который может рассматриваться в качестве частного проявления принципа определенности налогового обязательства<sup>20</sup>.

Приведенное утверждение представляется логичным и обоснованным, т.к. соответствует принципу соблюдения баланса публичных и частных

---

<sup>18</sup>Фетисова, Е. В. Счета-фактуры [Текст]: тонкая грань между исправлением и корректировкой /Е. В. Фетисова. //Налоговед. -2012. - № 8. - С. 56 - 72

<sup>19</sup>О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 // Собрание законодательства РФ", 16.01.2012, N 3, ст. 417. – СПС «Консультант Плюс».

<sup>20</sup>Шарюкова, Р. Р. Корректировка налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль : выпускная квалификационная работа / Р. Р. Шарюкова ; науч. рук. С. В. Овсянников ; рецензент С. А. Сосновский ; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. Кафедра государственного и административного права. -СПб., 2014. -93 с.-Библиогр. : с. 71 - 93.

интересов, а также коррелирует с установлением в НК РФ права, а не обязанности налогоплательщика подавать уточненную налоговую декларацию в случае обнаружения ошибки, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате (п.1 ст. 81 НК РФ).

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что у налогоплательщика не возникает обязанности ни выставить корректировочный счет-фактуру, ни подавать уточненную налоговую декларацию за период, в котором произошла отгрузка товара в меньшем объеме, но в то же время он не лишен такого права, соответственно, нужно определиться, какой вариант поведения будет более рациональным с позиций оценки всей цепочки последующих юридических фактов.

Как мы уже определились выше, Минфин допускает возможность получения вычета покупателем по итогу периода, в котором была произведена приемка товара в меньшем количестве, однако только в пределах стоимости товара, принятого на учет.

Если покупатель реализует свое право, то в данном периоде заявленной покупателем покупке не будет задекларировано соответствующей продажей. Соответственно, проверяющие в автоматическом режиме обнаружат несоответствие данных продавца и покупателя. Остается надеяться, что в этом случае программа учтет данные продаж, задекларированные поставщиком в предыдущем периоде. Также здесь будет иметь значение то, что заявленный вычет будет меньше суммы уплаченного с этой операции налога. Следовательно, у инспекторов не должно будет возникнуть вопросов относительно обоснованности применения вычета.

Но при этом, сопоставляя данные продавца и покупателя, налоговый орган должен будет прийти к выводу о наличии переплаты НДС со стороны продавца (в части уплаты НДС с недопоставленного товара), что в свою очередь влечет за собой обязанность налогового органа сообщить налогоплательщику о факте излишней уплаты налога и сумме излишне

уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта (п.3 ст. 78 НК РФ).

Наибольшее количество технических проблем возникнет в третьем периоде, когда продавец передаст покупателю оставшуюся часть товара, которая, соответственно, будет принята им на учет. Нужно ли будет выставять счет-фактуру на данную партию товара? Каким образом нужно будет оформить такую операцию? Сможет ли он получить вычет с данной операции по первоначальному счету-фактуре?

Относительно возможности получения вычета по частям на основании одного счета-фактуры существует две позиции.

Согласно разъяснениям Минфина, у налогоплательщика нет права на вычет сумм НДС частями в разных налоговых периодах на основании того, что такое право действующим порядком применения НДС не предусмотрено. Налогоплательщик может возместить (зачесть) положительную разницу между суммой налоговых вычетов и исчисленной суммой налога в порядке и на условиях, установленных [ст. 176](#) НК РФ, на основании [п. 2 ст. 173](#) НК РФ. Такие выводы содержатся в Письмах от 16.01.2009 [N 03-07-11/09](#)<sup>21</sup>, от 13.10.2010 [N 03-07-11/408](#)<sup>22</sup> и учитываются налоговиками при проведении ими контрольных мероприятий.

Однако вопреки позиции Минфина имеется достаточно большое количество судебных решений, допускающих подобную возможность. В обоснование своего мнения суды приводят следующие аргументы: налоговое законодательство РФ не содержит никаких ограничений по выбору периода, в котором может быть включена в состав вычетов сумма НДС; также законодательство не запрещает включать в состав вычетов часть суммы НДС по счету-фактуре; применение налоговых вычетов частями по истечении налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло на них право, не приводит к неуплате налога в бюджет, наоборот, такие действия влекут

---

21 Письмо Минфина РФ от 16.01.2009 N 03-07-11/09 – СПС «Консультант Плюс».

22 Письмо Минфина РФ от 13.10.2010 N 03-07-11/408 – СПС «Консультант Плюс».

переплату НДС в предыдущих налоговых периодах; также НК РФ не устанавливает максимальный или минимальный размер вычета суммы указанного налога<sup>23</sup>.

В данном вопросе более обоснованной представляется позиция, сложившаяся в судебной практике. Отсутствие прямых ограничений в законе при отсутствии потерь бюджета дает основания полагать, что при заявлении вычета по частям баланс публичных и частных интересов не нарушается. Таким образом, можно признать за налогоплательщиком право заявить вычет в третьем периоде также и при поставке товаров в разных периодах.

Однако, если мы попытаемся распространить указанную позицию на рассматриваемую ситуацию мы споткнемся об обязанность продавца выставить счет-фактуру, отражающий операцию по допоставке товаров.

Налоговый кодекс не содержит прямых указаний относительно допустимости либо недопустимости выставления нового счета-фактуры на часть недопоставленного товара, если эта часть уже была учтена в первичном счете-фактуре. Но если стремиться к максимально непротиворечивому отражению в налоговых документах фактических обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика, то придется признать, что выставление второго счета-фактуры повлечет за собой возникновение противоречий в документах, что может привести к дополнительным вопросам со стороны налоговых органов.

Анализ сложившейся ситуации показывает, что искажение данных, содержащихся в отчетных документах по одному налоговому периоду, может вызвать за собой целую цепочку процедурных проблем. Исходя из этого, несмотря на указанное нами выше отсутствие у налогоплательщика обязанности к ретроспективным корректировкам налогового обязательства вследствие обнаружения ошибки, не приводящей к потерям бюджета, осуществление таких корректировок необходимо. Так, если продавец в

---

<sup>23</sup>Постановления ФАС МО от 12.02.2013 N А40-86961/11-107-371, от 22.04.2011 N КА-А40/1659-11, от 25.03.2011 N КА-А40/1116-11, ФАС ПО от 13.10.2011 N А55-26765/2010, ФАС СКО от 17.03.2011 N А32-16460/2010 и др.

периоде, следующем за периодом поставки, подаст уточненную налоговую декларацию с исправленным счетом-фактурой, то это, во-первых, позволит покупателю заявить вычет по итогам периода со всей суммы, уплаченной продавцу (как в части поставленного товара, так и в части суммы, уплаченной за недопоставленный товар, рассматриваемой теперь в качестве предоплаты), а во-вторых, уберечь налогоплательщика от лишних вопросов налоговых органов.

Обзор такой, казалось бы, банальной ситуации показывает, что учет в целях налогообложения каждой операции контрагентов по сделкам сопровождается большими практическими проблемами, которые на первый взгляд носят чисто технический характер, и, скорее всего, решаются на практике «подгонкой» документов под ситуацию. Но подобный способ решения проблем недопустим, если мы хотим создать привлекательные условия для развития бизнеса. Налоговое законодательство должно быть максимально прозрачным для налогоплательщика, отсутствие чистоты юридической техники при введении норм налогового права создает условия, при которых налогоплательщик вынужден «подтасовывать» документы исключительно для того, чтобы соблюсти требования налоговых органов, что в свою очередь дает публичному субъекту основания для отказа, например, в применении вычета по НДС.

Введение автоматизированной формы налогового контроля требует более четкой проработки хотя бы на уровне писем и разъяснений налоговых органов. В настоящий момент ни нормы бухгалтерского учета, ни нормы налогового учета не заточены под принятые изменения, т.к. они не содержат не только четкого указания, как действовать в нестандартных ситуациях, но и не позволяют вывести последовательный и непротиворечивый порядок поведения на основе общих положений. Представляется, что в первые годы применения новой системы нас ожидает повальное выставление требований о представлении пояснений, а также дополнительных документов налогоплательщиками.

При этом, нельзя не признать, что само появление у налогоплательщика права представлять пояснения до составления акта по итогам камеральной налоговой проверки уже является первым шагом законодателя к упрощению взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, однако, эта мера пока не является достаточной и требует дополнительной проработки. Так, на наш взгляд, законодателю необходимо в Налоговом кодексе Российской Федерации прямо установить возможность применения вычета по частям в разных налоговых периодах на основании одного счета-фактуры, при соблюдении условия, что продавцом был уплачен НДС с полной стоимости товара, подлежащего поставке. Учитывая то, что в такой ситуации не возникает потерь для бюджета, данная мера способствовала бы упрощению документооборота и развитию рыночных отношений.

### **§3. Порядок возмещения НДС в рамках камеральной налоговой проверки**

Порядок возмещения НДС установлен в статье 176 НК РФ вступившей в силу с 01 января 2007 года<sup>24</sup>, данной статьей законодатель фактически включил процедуру камеральной проверки в порядок возмещения налога<sup>25</sup>. Если по общему правилу, камеральные налоговые проверки направлены на ретроспективный контроль правильности исчисления и уплаты налога, т.е. налогоплательщик самостоятельно исчисляет, декларирует, уплачивает суммы налога, и данный процесс напрямую не зависит от проведения камеральной проверки, то в случае возмещения сумм НДС, камеральная проверка получает иную природу. Решение о возмещении сумм НДС принимается только по результатам проведения указанной проверки, т.е. она приобретает правоустанавливающий характер, и направлена на возникновение у

---

<sup>24</sup>О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ // Собрание законодательства РФ", 31.07.2006, N 31 (1 ч.), ст. 3436. – СПС «Консультант Плюс».

<sup>25</sup>Овсянников, С. В. Комментарий к постановлению Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12. 07 № 65 /С. В. Овсянников. //Арбитражные споры. -2008. - № 3. - С. 51 - 69. С.59

налогоплательщика прав в будущем. Такие существенные особенности камеральной налоговой проверки декларации по НДС с заявленной к возмещению суммой налога позволили законодателю ввести некоторые особенности ее проведения, о которых пойдет речь в следующей главе настоящей работы.

Порядок проведения камеральных налоговых проверок раскрывается в ст. 88 НК РФ, в соответствии с которой 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.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами в отношении всех налогоплательщиков без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации. Начиная с 2015 года камеральная налоговая, проверка может также проводиться в случае, если налоговая декларация (расчет) не представлена налогоплательщиком в установленный срок. Уполномоченные должностные лица налогового органа в данном случае вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (расчета), установленного законодательством о налогах и сборах (п.2 ст.88 НК РФ).

По окончании камеральной налоговой проверки декларации, в которой налогоплательщик заявил право на возмещение налога, налоговый орган в течение семи дней обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если в ходе проверки им не было выявлено нарушений. При этом акт камеральной налоговой проверки не составляется.



Если же в ходе камеральной налоговой проверки были выявлены нарушения, должностным лицом налогового органа составляется соответствующий акт камеральной налоговой проверки.

Процесс рассмотрения материалов налоговой проверки ничем не отличается от общеустановленного порядка, однако в оформлении материалов налоговой проверки существует ряд специфических особенностей.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, кроме решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо отказе в привлечении к ответственности, одновременно выносится решение:

- О возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- Об отказе в возмещении полностью суммы налога;
- О возмещении частично суммы налога;
- Об отказе в возмещении частично суммы налога.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику в письменной форме о принятом решении в течение пяти рабочих дней со дня его принятия. Стоит отметить, что в пункте 9 статьи 176 НК РФ не указано, что данные сроки исчисляются в календарных днях. Следовательно, на основании пункта 6 статьи 6.1 НК РФ в расчет принимаются только рабочие дни.

При отсутствии у налогоплательщика недоимки, предусмотренной п. 4 ст. 176 НК РФ, по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате, сумма, предъявленная налогоплательщиком к возмещению, подлежит возврату или зачету в счет предстоящих платежей. Зачет или возврат указанной суммы производится по заявлению налогоплательщика, в одной из двух процедур, предусмотренных налоговым кодексом. Выбор процедуры зависит от момента предъявления заявления о зачете или возврате сумм налога, предъявленных к возмещению ([абз. 3 п. 14 ст. 78](#), [п. 11.1 ст. 176](#) НК РФ):

- если заявление о возврате (зачете) представлено к моменту вынесения инспекцией решения о возмещении, возврат (зачет) налога производится в порядке и сроки, установленные [п. 7 - 11 ст. 176](#) НК РФ;

-если на момент вынесения инспекцией решения о возмещении заявление от налогоплательщика не поступило, возврат (зачет) НДС производится в порядке и сроки, предусмотренные [ст. 78](#) НК РФ.

На основании пункта 10 статьи 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

Также налоговый кодекс предоставляет налогоплательщику возможность в заявительном порядке осуществить право на зачет или возврат сумм налога до завершения камеральной проверки соответствующей декларации (ст. 176.1 НК РФ). Для этого ему нужно соблюсти условия, предусмотренные п.2 ст.176.1 НК РФ. В случае если по результатам камеральной проверки поданной декларации налоговый орган придет к выводу, что оснований для возмещения заявленной суммы налога не имеется, либо возмещению подлежит только ее часть, то налогоплательщику направляется требование о возврате в бюджет излишне полученных им (зачтенных ему) в заявительном порядке сумм налога.

#### **§4. Правовые проблемы реализации права на возврат и зачет сумм, предъявленных к возмещению**

Как указывалось, выше, в случае принятия налоговым органом решения о возмещении заявленных сумм НДС, налогоплательщик имеет право заявить о зачете их счет будущих налоговых платежей либо о возврате на указанный им расчетный счет. Данная процедура является обычной практикой для

большинства плательщиков НДС, особенно для тех, кто занимается экспортом товаров за рубеж, применяя нулевую ставку налога. Однако, несмотря на широкое распространение соответствующих отношений, в процессе их реализации могут возникать вопросы. Разберем некоторые из них на примере следующей ситуации.

По результатам налоговой проверки декларации по НДС налоговой орган принял решение о возмещении значительной суммы НДС. Налогоплательщик в соответствии с п.6 ст.176 НК РФ предоставил в налоговый орган заявление о зачете суммы налога, подлежащей возмещению в счет предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам. Однако, в следующих налоговых периодах обороты компании значительно снизились, и налогоплательщик исчислял небольшие суммы налога к уплате. Таким образом, из крупной суммы, подлежащей зачету, он использовал только малую часть. Здесь возникает вопрос, на какой срок распространяется право налогоплательщика зачитывать налог, и ограничен ли он, в принципе, какими-либо рамками?

Данный вопрос возникает также в связи с тем, что на основании п. 1.11 ст. 176 НК РФ, если заявление о зачете суммы налога в счет уплаты предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам (о возврате суммы налога на указанный банковский счет), подлежащей возмещению по решению налогового органа, не представлено налогоплательщиком до дня вынесения решения о возмещении суммы налога (полностью или частично), зачет (возврат) суммы налога осуществляется в порядке и сроки, которые предусмотрены ст. 78 НК РФ. Согласно нормам, содержащимся в указанной статье, налогоплательщик теряет свое право на возврат или зачет излишне уплаченного налога, если не подаст заявление в течение трех лет. Таким образом, право на заявление о возврате или зачете имеет трехлетний «срок годности».

Приведенное положение наводит на мысль, что в случае, если налогоплательщик не освоил всю сумму, подлежащую зачету в счет будущих

платежей, то его право может «сгореть» по истечении трех лет. Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к природе таких институтов, как зачет и возврат, а также срока, установленного для их осуществления.

Для начала отметим, что зачет и возврат в рамках ст. 78-79 НК являются способами восстановления имущественного положения налогоплательщика, нарушенного излишней уплатой или взысканием налоговых платежей<sup>26</sup>. В бюджет денежные средства поступают без каких-либо правовых оснований, т.е. по сути, происходит неосновательное обогащение бюджета за счет налогоплательщика<sup>27</sup>. Эти суммы по своей природе не являются налогом, и изначально не подлежат уплате в бюджет.

В свою очередь, процедура возмещения НДС обусловлена особенностями исчисления данного вида федеральных налогов<sup>28</sup>. Так, суммы, подлежащие возврату налогоплательщику, изначально уплачиваются в бюджет правомерно, без каких-либо нарушений, таким образом, они не могут признаваться суммами, поступившими в бюджет необоснованно, и, соответственно, нельзя говорить о нарушении имущественного положения налогоплательщика.

В связи с указанными различиями раньше существовали сомнения относительно допустимости распространения правил статьи 78 НК РФ на ситуацию возмещения НДС, однако в настоящее время законодатель решил проблему, прямо предусмотрев такую возможность в п. 11.1 ст.176 НК РФ, что представляется достаточно разумным решением, в связи с тем, что несмотря на различия в юридической природе данных отношений, с экономической точки зрения, различия не столь существенны. В обоих случаях в бюджете находятся денежные средства, которые необходимо вернуть налогоплательщику, таким образом, в целях упрощения налогового

---

26 Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов: соотношение со смежными явлениями налогового законодательства // Арбитражные споры. 2009. N 3. С. 129 - 138. – С.130.

27 Пантюшов О.В. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов // Право и экономика. – 2006. - №9. - с. 7.

28 Глазунова И. В. Правовая природа институтов возврата и возмещения налога в контексте имущественных правоотношений в налоговом праве // Вестник ОмГУ. Серия. Право . 2013. №1 (34).

регулирования нет оснований для введения различных процедур. Однако, при толковании норм права применительно к данным институтам необходимо учитывать их специфику.

Относительно вопроса соотношения зачета и возврата в юридической литературе наибольшее распространение получил подход, основой для которого стала позиция ВАС РФ<sup>29</sup>. В соответствии с ней между зачетом и возвратом налоговых платежей по своему экономическому содержанию существенных различий не имеется, и фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью возврата, восстановлением имущественного положения налогоплательщика, поскольку зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, уплаченных ранее, а возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней<sup>30</sup>.

Однако, данный подход имеет и своих противников, так, некоторые авторы считают, что он основан на использовании расширительного толкования понятий "зачет" и "возврат", которое ведет к выводу, что зачет - это форма возврата налога. Такой подход достаточно спорный и не может считаться однозначно правильным. Налоговый кодекс РФ прямо не устанавливает, что зачет - это форма возврата излишне уплаченных сумм налогов. Зачет и возврат - это две различные и самостоятельные формы погашения переплаты. Основной общий признак - обе процедуры направлены на восстановление имущественного положения налогоплательщика<sup>31</sup>.

Е.В. Килинкарлова, изучая соотношение процедур возврата и зачета по ст. 78 НК РФ со смежными явлениями налогового законодательства, указывает, что при зачете осуществляется прекращение двух встречных обязанностей -

---

29Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2004 N 2046/04 по делу N А07-8637/03-А-ХИМ, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 N 5735/05 по делу N А40-32267/04-90-373. – СПС «Консультант Плюс».

30 Е.В. Килинкарлова там же. – С.131.

31Пантюшов О.В. там же. – С. 8.

обязанности налогоплательщика по уплате налоговых платежей и обязанности публичного субъекта по возврату полученных без должного правового основания денежных средств, а при осуществлении возврата прекращается только соответствующая обязанность публичного субъекта. Именно вследствие этого нельзя признать обоснованным вывод ВАС РФ об отсутствии существенных различий по экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей, что является необходимой предпосылкой для признания зачета формой возврата<sup>32</sup>.

Развивая данную позицию в интересующем нас ключе можно добавить следующее. После принятия решения о возврате излишне уплаченных сумм налога у публичного субъекта возникает односторонняя обязанность по перечислению налогоплательщику денежных средств, размер которой четко определен, и которая прекращается исполнением.

Решение же о зачете переплаты в счет будущих платежей влечет за собой кардинально иные последствия. Представляется, что в рамках налогового права зачет не является способом исполнения обязательства, как, например, в гражданском праве, где зачету подлежат требования, срок исполнения по которым наступил к моменту заявления о зачете<sup>33</sup>. Решение о зачете в рамках налоговых правоотношений не изменяет правового положения налогоплательщика относительно его имущественных прав, т.к. его обязанность по уплате будущих платежей на момент вынесения решения о зачете еще не сформировалась, более того, в этот момент еще не известен ее размер. На основании сказанного, можно предположить, что с экономической точки зрения, налоговый зачет скорее является некоей формой «предоплаты» налога. Решение о зачете, как и решение о возврате, не изменяет обязанность налогоплательщика по исчислению налога к уплате, оно только освобождает его от обязанности по перечислению суммы налога в бюджет.

---

32 Е.В. Килинкарлова там же. – С.132.

33 См. ст. 410 Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ

Таким образом, правовая природа соответствующих процедур различна, соответственно, необходимо учитывать их специфику при применении норм права.

Налоговый кодекс в общем порядке ограничивает срок для предъявления заявления о зачете или о возврате излишне уплаченных сумм налога тремя годами с момента излишней уплаты налога (ст. 78 НК РФ). В случае, если налогоплательщик пропустил указанный срок, он вправе обратиться с иском в суд в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм<sup>34</sup>. В некоторых ситуациях данные сроки могут не совпадать. В то же время, применяя правила ст. 78 НК РФ к возмещению НДС необходимо помнить об особенностях этой процедуры. Так, возмещение НДС является элементом механизма взимания НДС и не связано с излишней уплатой налога в бюджет<sup>35</sup>, следовательно, у налогоплательщика возникает основание для обращения в суд только в случае неправомерного отказа в возмещении сумм НДС.<sup>36</sup>

Исходя из вышеизложенного, установленный ст. 78 НК РФ срок для подачи заявления о возврате или зачете не является сроком исковой давности, это срок исключительно процедурный, т.е. по истечении трех лет налогоплательщик теряет право на подачу заявления о зачете или возврате, но не теряет права на сам зачет или возврат, которые могут быть осуществлены по судебному решению. Можно предположить, что ограничение именно в три года установлено исходя из периода, который может быть проверен налоговыми органами.

---

34 П. 79 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"

35 Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 760 с. – Серия: Бакалавр. Академический курс

36 П. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 N 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов"

Теперь попробуем ответить на вопрос, влияют ли эти сроки на ситуацию, при которой налогоплательщик уже подал заявление о зачете, в нашем случае, суммы НДС, предъявленной к возмещению, в счет будущих платежей. На данный вопрос определенно можно ответить отрицательно на основании того, что, как мы уже определились, установленный ст. 78 НК РФ трехлетний срок является процедурным сроком, ограничивающим срок на подачу заявления о возврате или зачете, соответственно, в данном случае налогоплательщик уже заявление подал, т.е. свое право реализовал. Также отметим, что в налоговом кодексе не содержится каких-либо прямых ограничений относительно сроков «использования» зачета, следовательно, нет основания для их применения. Таким образом, принципиально налоговое законодательство позволяет «растянуть» суммы, предъявленные к зачету, на неограниченный период.

Но при этом остается открытым вопрос о том, может ли налогоплательщик подать заявление о возврате неиспользованной части зачета, если он понимает, что, например, в виду изменившихся обстоятельств применение зачета для него не выгодно.

По нашему мнению, нет никаких препятствий для подачи заявления о возврате после заявления о зачете в связи с тем, что, как указывалось выше, на момент принятия решения о зачете сумм излишне поступивших в бюджет, права и обязанности ни налогоплательщика, ни налогового органа не изменяются, они прекращаются только по мере начисления налогоплательщиком налога к уплате. Если же налогоплательщик исчислил сумму налогов меньше, чем сумма, предусмотренная решением о зачете, то в оставшейся части за ним сохраняется право на возврат денежных средств. На такой вывод также наталкивает тот факт, что законодательство не содержит запрета на реализацию права на подачу заявления о возврате после заявления о зачете, хотя и прямо не допускает такой возможности. Представляется, что в таких ситуациях всегда следует помнить о том, что все сомнения толкуются в пользу налогоплательщика, что еще раз подтверждает наш вывод.



Однако, при представлении в налоговый орган указанного заявления необходимо учитывать предусмотренный ст. 78 НК РФ трехлетний срок на его подачу, который является пресекательным и не предусматривает каких-либо исключений.

Аналогичный вывод можно сделать и для случая осуществления зачета на основании решения суда. В данной ситуации применяется процедура, предусмотренная п. 1 ст. 324 АПК РФ, которая, при наличии обстоятельств, затрудняющих исполнение судебного акта, предоставляет возможность изменения способа и порядка его исполнения.<sup>37</sup>

Так, Арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 03.07.2009 по делу № А40-1857/08ип-107 указал, что «суды, хотя и исходили из правильного постулата о том, что изменение способа исполнения судебного акта допустимо при условии, когда подобным изменением не меняется существо решения, однако, при этом не учли, что по своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется, и фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика».<sup>38</sup> Указанная позиция также подтверждается постановлениями Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04, от 23 августа 2005 г. N 5735/05, от 24 октября 2006 г. N 5478/06.<sup>39</sup>

Однако, суды не всегда придерживались идеи о том, что зачет является формой возврата налога. Ранее, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.12.2006 N 11577/06 по делу N А40-6149\05-111-72, было указано, что вывод суда кассационной инстанции о том, что заявление общества о возврате суммы излишне уплаченного налога не свидетельствует о возникновении нового правоотношения между сторонами, является ошибочным, поскольку в 2001 году общество обжаловало бездействие инспекции, выразившееся в

---

<sup>37</sup>См. Определение Арбитражного суда Хабаровского края по делу №А73-15517/2009 от 16 августа 2010г., Определение Арбитражного суда Московской области по делу № А41-К2-21022/06 от 23 декабря 2009г.

<sup>38</sup>Постановление АС Московского округа от 03.07.2009 по делу № А40-1857/08ип-107

<sup>39</sup>Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. N 2046/04, Постановление Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. N 5735/05, Постановление Президиума ВАС РФ от 24 октября 2006 г. N 5478/06

уклонении от проведения зачета излишне уплаченной суммы налога, и просило погасить имеющуюся недоимку за счет переплаты, а в 2005 году предметом обращения было требование о возврате этой же суммы переплаты, недоимка же перед бюджетом у общества отсутствовала. На основании изложенного можно сделать вывод, что общество, обратившись в арбитражный суд с заявлением о возврате суммы излишне уплаченного налога, изменило предмет и основание иска.<sup>40</sup> Такая позиция суда представляется более, чем сомнительной, т.к. она противоречит экономической сущности отношений по зачету и возврату, а не способствует скорейшему восстановлению прав налогоплательщика.

В заключение хотелось бы отметить, что несмотря на то, что в настоящее время судебная практика достаточно последовательно придерживается позиции о том, что зачет и возврат являются различными способами восстановления прав налогоплательщика, имеющими сходное экономическое содержание, они не допускают произвольной замены налоговым органом способа исполнения решения суда. Такое изменение может производиться только посредством применения ст. 324 АПК РФ, при условии наличия обстоятельств, затрудняющих исполнение судебного акта. Например, ФАС Уральского округа в Постановлении от 24 февраля 2008 г. по делу № А76-15793/07-44-730 признал неправомерным проведение налоговым органом зачета излишне уплаченного налога в счет недоимки по иному налогу в ситуации, когда арбитражный суд в своем решении обязал налоговый орган осуществить возврат соответствующей суммы налога. При этом, налоговому органу было отказано в изменении способа и порядка исполнения судебного акта в связи с недоказанностью наличия обстоятельств, затрудняющих исполнение судебного акта.<sup>41</sup>

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что, законодательство не препятствует как подаче заявления о возврате после принятия решения о

---

40 Постановление Президиума ВАС РФ от 05.12.2006 N 11577/06 по делу N А40-6149\05-111-72

41 Постановление ФАС Уральского округа от 24 февраля 2008 г. по делу № А76-15793/07-44-730

зачете сумм переплаты в счет будущих платежей, так и изменения способа исполнения решения суда в случае, если зачет осуществляется на основании такого решения, однако данное право налогоплательщик может реализовать только в течение трех лет со дня принятия налоговым органом решения о возмещении НДС, а в условиях исполнения судебного акта также при наличии обстоятельств, затрудняющих исполнение судебного акта.

При этом, на наш взгляд, ограничение срока на подачу заявления о возврате тремя годами в ситуации, когда уже было принято решение о зачете соответствующих сумм не вполне оправдано, и законодателю следовало бы установить для подобных случаев специальное правило, согласно которому налогоплательщик мог бы осуществить право на возврат денежных средств в любой момент до полного исчерпания суммы излишне уплаченного налога (или суммы, подлежащей возмещению) в рамках процедуры зачета.

Мы можем признать возможность установления такого правила в силу того, что, как уже указывалось, трехлетний срок коррелирует с допустимой глубиной налоговой проверки, т.е. с тем сроком, в течение которого налоговый орган может проверить обоснованность осуществления соответствующей процедуры. При этом, в рассматриваемой ситуации у налогового органа нет необходимости проверять правомерность возврата сумм налога, если до этого уже было принято решение о зачете, т.к. такая обоснованность уже была проверена.

## **Глава 2. Расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок**

### **§1. Осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов**

Помимо изменений в процедуре декларирования НДС, с 1 января 2015 г. в Налоговый кодекс Российской Федерации были внесены поправки, расширившие перечень мероприятий налогового контроля, которые допустимо проводить в рамках камеральных налоговых проверок. При этом налоговым органам был предоставлен достаточно широкий перечень полномочий, который в какой-то мере приблизил камеральную форму контроля к выездной.

На наш взгляд, допустимость такого сближения может объясняться только наличием сущностного отличия камеральной налоговой проверки декларации по НДС с заявленной к возмещению суммой налога от камеральных проверок как по иным налогам, так и по НДС, но без заявленных к возмещению сумм налога. Такое отличие выражается в том, что в данном случае камеральная налоговая проверка несет функцию не только последующего контроля правильности исчисления и уплаты налога, но и является элементом порядка возмещения налога и имеет правоустанавливающий характер.

Рассмотрим подробнее, какие были внесены изменения. Начнем с п. 1 ст. 92 НК РФ, регулирующего порядок проведения осмотра территорий, помещений, документов и предметов.

Ранее указанная норма содержала упоминание только о должностных лицах, проводящих выездную налоговую проверку, что порождало большое количество сомнений относительно возможности проведения осмотра в рамках камеральных налоговых проверок. Отталкиваясь от данного положения, большинство судов делали вывод, что во всех иных случаях проведение осмотра недопустимо, а осмотр помещений и территорий, используемых фирмой для извлечения дохода, не может рассматриваться в качестве

самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки. Данная позиция нашла свое отражение в п. 24 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", на который в последующем ссылались арбитражные суды.<sup>42</sup>

В то же время существовала и противоположная точка зрения, допускающая возможность проведения осмотра помещений и территорий фирмы и в ходе камеральной налоговой проверки.<sup>43</sup> Этот вывод суды делали из положений пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, согласно которой инспекции вправе осматривать (обследовать) любые помещения, используемые фирмой для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения.

Последние изменения, внесенные в Налоговый кодекс Федеральным законом от 28.06.2013 N 134-ФЗ, поставили точку в указанном споре. Законодатель наделил налоговые органы полномочиями на осуществление осмотра территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов в рамках не только выездной, но и камеральной налоговой проверки декларации по НДС. Этими полномочиями налоговый орган может воспользоваться в следующих случаях:

1. представлена декларация с заявленной суммой налога к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ);
2. выявлены определенные противоречия и несоответствия, которые свидетельствуют о занижении налога к уплате или о завышении суммы налога к возмещению (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Перечисленные обстоятельства являются исключениями из общего правила о недопустимости проведения осмотра в рамках камерального налогового контроля и не подлежат расширительному толкованию.

---

<sup>42</sup>Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.11.2013 по делу N А28-12582/2012, ФАС Северо-Западного округа от 26.04.2011 по делу N А05-6756/2010

<sup>43</sup>Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 29.06.2011 по делу N А46-14218/2010, от 22.03.2011 по делу N А75-6609/2010

Представляется, что несмотря на ограничения налоговые органы не будут сильно стеснены в возможности выезда к налогоплательщику, т.к. предусмотренные налоговым кодексом ситуации охватывают очень широкий пласт проверок. В настоящее время некоторые авторы, комментирующие последние изменения налогового законодательства, прямо указывают, что «налоговый орган фактически получил право проводить выездные проверки в рамках камеральных проверок»<sup>44</sup>.

Попробуем разобраться, не превратил ли законодатель камеральные налоговые проверки в несколько «урезанные» выездные, предоставив налоговым органам такие широкие полномочия, и не будут ли эти формы контроля дублировать друг друга. Для ответа на эти вопросы необходимо определиться, в чем заключаются основные сходства и отличия между этими видами контроля.

Предметом как камеральной, так и выездной налоговой проверки является контроль правильности исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, однако в общей направленности этих видов налогового контроля существуют некоторые отличия.

Так, выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля, в том числе предусмотренного ст. 92 НК РФ осмотра и выемки документов и предметов (ст. 94 НК РФ). Как правило, именно в рамках выездных налоговых проверок выявляются и нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, стремлением уклониться от налогообложения.

Камеральная же налоговая проверка является формой текущего документального контроля соблюдения налогового законодательства, который

---

<sup>44</sup>Е.Шестакова "Финансовая газета", 2015, N 7. – СПС «Консультант Плюс»

проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона<sup>45</sup>.

При этом, выездные налоговые проверки, будучи формой более детальной проверки деятельности налогоплательщика, должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов и прав налогоплательщиков, повышения их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания налогоплательщику максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов<sup>46</sup>.

Налоговый кодекс предусматривает следующие гарантии соблюдения прав налогоплательщиков в рамках выездных проверок:

Во-первых, решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, и в указанном решении определяется состав лиц, на которых возлагается обязанность по проведению проверки, в случае же возникновения необходимости внести изменения в состав указанных лиц, должно быть принято решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки. Внесение иных изменений, кроме изменений состава проверяющей группы, в решение не допускается<sup>47</sup>.

Во-вторых, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, а

---

45 Егорова Е. Осмотр помещения при налоговой проверке // Практическая бухгалтерия. 2015. N 1. С. 74 – 77. – СПС «Консультант Плюс».

46 Налоговый контроль в налоговом процессе: учебник/И.В. Осокина, М.Е. Косов. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011- с. 268.

47 О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок: Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 // Официальные документы №28-33. – СПС «Консультант Плюс».

также в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения проверки сверх указанного ограничения (п.5 ст. 89 НК РФ).

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух календарных месяцев, за исключением случаев, когда проверка может быть продлена до четырех или шести месяцев. По окончании проверки составляется справка, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, она вручается налогоплательщику или его представителю (п.6 ст. 89 НК РФ).

В свою очередь камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. По результатам камеральной проверки справка не составляется, также, при отсутствии каких-либо выявленных нарушений, не составляется акт налоговой проверки (ст. 88 НК РФ). Таким образом, налогоплательщик, подавший декларацию по НДС в течение последующих трех месяцев находится в «подвешенном» состоянии, т.к. он может не знать, начал ли налоговый орган проводить контрольные мероприятия, или же уже закончил, и учитывая новые правила, он должен быть готов к тому, что на следующий день к нему могут явиться представители налогового органа с целью проведения осмотра.

Такое мероприятие налогового контроля, как осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов, само по себе предполагает достаточно сильное вторжение в хозяйственную сферу налогоплательщика, и если при проведении осмотра в рамках выездной налоговой проверки интересы налогоплательщика максимально защищены в силу достаточно подробной регламентации порядка их проведения, то возникает вопрос относительно соблюдения интересов налогоплательщика при проведении осмотра в рамках камеральных налоговых проверок.



Обратимся непосредственно к процедуре проведения осмотра. Доступ на территорию или в помещение проверяемого лица должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими должностными лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого лица либо при предъявлении служебных удостоверений и мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего камеральную налоговую проверку (п.1 ст.91 НК РФ).

Согласно абзацу 2 п. 1 ст.92 осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится камеральная налоговая проверка, документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего эту налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Налоговый кодекс не содержит норм, обязывающих налоговые органы оповестить налогоплательщика о предстоящем осмотре заранее, следовательно, проведение осмотра может стать неожиданностью для налогоплательщика. Здесь может возникнуть вопрос относительно подтверждения полномочий представителей налогового органа, а также наличия у проверяемого лица возможности допустить представителей налогового органа на свою территорию.

Например, как указывалось выше, состав лиц, проводящих выездную налоговую проверку, должен быть указан в вынесенном руководителем налогового органа решении о проведении выездной проверки, и, хотя Налоговым кодексом РФ не предусмотрен способ ознакомления налогоплательщика с решением о проведении проверки, на основании анализа положений НК РФ о вручении налогоплательщику различного рода документов, а также с учетом письма ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-

2/15309@<sup>48</sup> можно сделать вывод, что с решением о проведении проверки налогоплательщик должен быть ознакомлен лично под роспись или иным способом (например, путем направления указанного решения по почте заказным письмом с уведомлением о вручении). Более того, в форме решения о проведении выездной налоговой проверки, утвержденной Приказом ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@<sup>49</sup>, предусмотрена графа об ознакомлении лица, в отношении которого назначена выездная налоговая проверка, с решением о проведении проверки.

Таким образом, в рамках выездной проверки налогоплательщик заранее ознакомлен с составом лиц, которым предоставлено право доступа на его территорию, а также, учитывая, что выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика, он гораздо активнее вовлечен в процесс ее проведения, и назначение подобных мероприятий налогового контроля не может застать его «врасплох».

Никаких аналогичных требований к ознакомлению с постановлением должностного лица налогового органа не предусмотрено, следовательно, вполне возможно, что на практике налогоплательщик столкнется со сложностями, связанными с выяснением наличия полномочий у лиц, проводящих осмотр.

Также пока непонятно, какой будет предусмотрен порядок действий, если, например, проведение осмотра будет препятствовать производственному процессу на предприятии налогоплательщика. Представим ситуацию, когда должностные лица, проводящие камеральную проверку выезжают на территорию налогоплательщика для осмотра поставленного оборудования, отраженного в декларации по НДС. При этом оборудование в данный момент задействовано в работе, а налогоплательщик не имеет возможности выделить

---

<sup>48</sup>О налоговых проверках: Письмо ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ // Официальные документы. - N 35-38. – СПС «Консультант Плюс».

<sup>49</sup>Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки: Приказ ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 13, 26.03.2007. – СПС «Консультант Плюс».

представителя для участия в осмотре. Смогут ли налоговые органы в данном случае проводить осмотр без участия налогоплательщика, или у них появится основание рассматривать данную ситуацию как воспрепятствование доступу должностных лиц на территорию налогоплательщика? Налоговые органы периодически пытаются квалифицировать как «воспрепятствование» любые обстоятельства, не позволяющие провести осмотр. Например, в деле, рассмотренном Федеральным Арбитражным судом Северо-Западного округа, налоговый орган произвел наружный осмотр помещения в отсутствие проверяемого лица. В момент осмотра дверь в помещение была закрыта, на двери была вывеска с наименованием проверяемого лица. При таких обстоятельствах инспекция не смогла доказать факт воспрепятствования доступу должностных лиц, проводящих налоговую проверку, в помещение фирмы. При этом из протокола осмотра следовало, что представитель налогоплательщика не присутствовал при осмотре, а значит, и не мог отказать (воспрепятствовать) доступу в помещение<sup>50</sup>. Таким образом, можно сделать вывод, что для квалификации действий налогоплательщика как воспрепятствование доступу необходимо, как минимум присутствие его представителя и его активные действия.

Право налогоплательщика (его представителя) на участие в процедуре осмотра установлено в п. 3 ст. 92 НК РФ. При этом, можно говорить, что изложение этой нормы НК РФ именно в таком контексте обязывает инспекцию уведомить организации о времени и месте контрольного мероприятия. В противном случае нарушалось бы его право на участие в проведении действий по осуществлению налогового контроля. Исходя из сложившейся практики, оставленный в отсутствие представителя протокол осмотра нельзя учитывать, как надлежащее доказательство<sup>51</sup>.

Если же проверяемое лицо препятствует доступу в помещения должностных лиц, проводящих налоговую проверку, руководитель

---

<sup>50</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.01.2014 по делу N А56-32593/2013

<sup>51</sup> Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2013 по делу N А28-12582/2012

проверяющей группы составляет акт, который подписывается им и проверяемым лицом.

Незаконный отказ в доступе или незаконное ему воспрепятствование в помещении проверяющим влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 10 тыс. руб. (ст. 19.7.6 КоАП РФ). При составлении такого акта у инспекции есть основания самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате, исходя из имеющихся у нее данных (п. 3 ст. 91 НК РФ). Акт осмотра, составленный в указанной ситуации, может повлечь за собой существенные налоговые риски и санкции в отношении проверяемой организации.

Значимость протокола осмотра нельзя недооценивать, т.к. он может быть принят во внимание в ходе рассмотрения материалов дела в суде. Однако, в зависимости от обстоятельств отдельного спора протокол осмотра не всегда может быть признан надлежащим доказательством по делу. Результат осмотра территории организации может лишь предполагать возможность установления фактических обстоятельств в отношении объектов налогообложения в ходе проверки. Например, арбитражный суд Поволжского округа признал, что визуальный осмотр не всегда позволяет сделать однозначный вывод о вместимости арендованных складских помещений<sup>52</sup>.

Результаты осмотра сотрудниками инспекции территории и помещений налогоплательщика можно обоснованно поставить под сомнение по ряду причин. Основания для этого в отношении каждой организации индивидуальны и зависят от экономического смысла деятельности проверяемого лица и соблюдения процедуры осмотра налоговым органом.

## **§2. Истребование документов при проведении налоговой проверки**

Следующим изменением, сближающим между собой камеральные и выездные налоговые проверки, стало расширение полномочий налогового органа по истребованию дополнительных документов.

<sup>52</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.08.2014 по делу N А06-9737/2013

В пункте 7 статьи 88 НК РФ сформулировано общее правило, согласно которому при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено статьей 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

С 1 января 2015 года налоговый орган вправе истребовать дополнительные документы не только в случае подачи декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение, но и в случае, если сведения об операциях, отраженные им в декларации по НДС, противоречат друг другу или не соответствуют данным, содержащимся:

- в декларации по НДС, представленной другим налогоплательщиком, иным лицом, обязанным подать декларацию по НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ;

- журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в инспекцию лицами, для которых в гл. 21 НК РФ предусмотрена такая обязанность.

Согласно положениям новой нормы (п. 8.1 ст. 88 НК РФ), в подобном случае налоговый орган может истребовать счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям. Но запросить их инспекция вправе только при условии, если выявленные ею противоречия (несоответствия) свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога к возмещению.

При этом Налоговый кодекс наделяет налоговые органы полномочиями приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банке, а также переводы его электронных денежных средств в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме требования о представлении документов или пояснений, а также уведомления о вызове в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ, п. 5.1 ст. 23 НК РФ). Решения о приостановлении операций подлежат отмене на следующий день после

предоставления либо квитанции о приеме требования о передачи документов, либо самих документов.

КС РФ в Определении от 12.07.2006 N 266-О<sup>53</sup> разъяснил, что положения статьи 88, пунктов 1 и 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 и пунктов 1 - 3 статьи 176 НК РФ по своему конституционно-правовому смыслу, выявленному КС РФ в данном Определении на основе правовых позиций, изложенных в ранее принятых и сохраняющих свою силу постановлениях, не обязывают налогоплательщика одновременно с подачей налоговой декларации (и/или заявления о возврате из бюджета сумм налога на добавленную стоимость в случае превышения сумм налоговых вычетов общей суммы налога) представлять документы, подтверждающие правильность применения налогового вычета, притом что налоговый орган вправе требовать от налогоплательщика документы, необходимые и достаточные для проведения проверки правильности применения налоговых вычетов.

Таким образом, на сегодняшний день остается лишь несколько мероприятий налогового контроля, которые налоговый орган не может провести в рамках камеральной налоговой проверки, - это выемка документов, а также инвентаризация имущества налогоплательщика. И если проведение инвентаризации имущества налогоплательщика не вызывает каких-то серьезных проблем, т.к. в п. 1.1 «Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке»<sup>54</sup> прямо установлено, что указанное положение предусматривает порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков только при проведении выездной налоговой проверки. Данное правило подтверждается также позицией Минфина РФ от 2011 года<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 266-О: Вестник Конституционного Суда РФ, N 6, 2006. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>54</sup> Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке". – СПС «Консультант Плюс»

<sup>55</sup> Письмо Минфина России от 30.11.2011 N 03-02-07/1-411 – СПС «Консультант Плюс»

С выемкой документов дело обстоит несколько сложнее, так, в соответствии со ст. 94 НК РФ может производиться только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Однако, даже учитывая данное положение, суды зачастую допускают возможность проведения выемки и в рамках камеральных проверок. Так, отказывая налоговому органу в привлечении налогоплательщика к ответственности по ст. 126 НК РФ за непредоставление запрашиваемых при проведении камеральной налоговой проверки документов, суд указывает, что в случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 настоящего Кодекса. Однако, в рассматриваемом деле налоговый орган такую выемку не произвел и неправоммерно отказал налогоплательщику в праве на применение налоговых вычетов, сославшись на отсутствие документов<sup>56</sup>.

Приведенный аргумент суда, на наш взгляд, нельзя признать обоснованным, т.к. он напрямую противоречит ст. 94 НК РФ, налоговый орган не имел полномочий на проведение выемки в рамках камеральной проверки, и, следовательно, абсолютно правомерно ее не произвел. Анализируя подобную практику, нельзя не обратить внимание на ту легкость, с которой суды допускают возможность проведения выемки в рамках камеральной проверки, еще больше сближая рассматриваемые формы контроля.

Контролирующие органы дают неоднозначные разъяснения. С одной стороны, в Письме от 07.06.2006 N 03-02-07/1-141<sup>57</sup> Минфин России указывает, что провести выемку при камеральной проверке можно. А с другой стороны, из его Письма от 24.11.2008 N 03-02-07/1-471<sup>58</sup> такой однозначный вывод сделать уже нельзя. Судебная практика на этот счет также противоречива<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> Постановление ФАС Московского округа от 09.06.2010 N КА-А41/5476-10 по делу N А41-21885/09. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>57</sup> Об участии милиции в налоговых проверках: Письмо Минфина РФ от 07.06.2006 N 03-02-07/1-141 // Нормативные акты для бухгалтера, N 14, 25.07.2006. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>58</sup> Письмо Минфина РФ от 24.11.2008 N 03-02-07/1-471. – СПС «Консультант Плюс»

<sup>59</sup> Так, часть судов исходит из недопустимости выемки документов в ходе камеральной проверки (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 24.07.2001 N А42-2648/01-27, ФАС Московского округа от

Учитывая перечисленные выше изменения, можно сделать вывод о том, что при проведении любой камеральной налоговой проверки декларации по НДС, в которой заявлена сумма к возмещению, а также при обнаружении в декларации каких-либо противоречий, свидетельствующих о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога к возмещению, налоговый орган фактически может провести в рамках этой проверки выездную налоговую проверку, при этом, не обременяя себя процедурами, предусмотренными статьей 89 НК РФ для обеспечения прав и законных интересов налогоплательщика при проведении выездных налоговых проверок. Представляется, что налоговый орган имеет возможность почти также глубоко и детально проверить деятельность налогоплательщика, как и при выездной налоговой проверке. Основными отличиями этих видов контроля является то, что в рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган располагается по адресу своего места нахождения, проверка проводится только по одному налогу, глубина проверки ограничивается периодом, за который представлена декларация, а также срок камеральной проверки не может быть продлен. Иных существенных отличий при проведении проверок не имеется.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод, что в настоящее время налоговое законодательство предусматривает три формы налогового контроля (помимо налогового мониторинга): 1) камеральные налоговые проверки по иным налогам, а также по НДС, в случае, если не заявлена сумма налога к возмещению; 2) камеральные налоговые проверки по НДС в случае, если сумма к возмещению заявлена; 3) выездные налоговые проверки. При этом, камеральные проверки, в случае возмещения НДС имеют гораздо больше общего с выездными налоговыми проверками, нежели с «обычными»

---

27.03.2006, 22.03.2006 N КА-А40/2256-06). Однако есть судебные решения, из которых можно сделать и обратный вывод (см., например, Постановления ФАС Уральского округа от 01.11.2005 N Ф09-4928/05-С2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.12.2008 N А69-1860/08-8-Ф02-6399/08, ФАС Московского округа от 26.10.2006, 30.10.2006 N КА-А40/10483-06).



камеральными проверками, что вызывает некоторые вопросы, касающиеся их соотношения.

### **§3. Проблема повторности при проведении камеральных и выездных налоговых проверок**

Изучая проблему соотношения выездных налоговых проверок и расширенных камеральных, нельзя не коснуться вопроса о допустимости проведения повторных проверок. Как уже отмечалось, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении одного налогоплательщика, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения проверки сверх указанного ограничения.

Исключения из данного правила содержатся в п. 10 ст. 89 НК РФ: повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- 1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Таким образом, законодатель защищает налогоплательщика от чрезмерного вторжения в сферу его деятельности и обеспечивает соблюдение баланса публичных и частных интересов, связанных, с одной стороны, с

самостоятельным и беспрепятственным осуществлением предпринимательской деятельности, а с другой - с обеспечением эффективности мероприятий по проверке исполнения налогоплательщиками своей налоговой обязанности.

Как указал Конституционный суд РФ в Постановлении от 16.07.2004 N 14-П<sup>60</sup>, Налоговый Кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103 НК РФ). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34, 35 и 55 Конституции Российской Федерации недопустимо. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам, и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации).

Указанную позицию Конституционный суд РФ приводит также в Постановлении от 17.03.2009 N 5-П<sup>61</sup>, касающемся правомерности проведения повторных выездных проверок в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, добавив при этом, что повторная выездная налоговая проверка, должна отвечать критериям необходимости, обоснованности и законности, с тем чтобы не превращаться в неправомерное обременение для налогоплательщика.

---

<sup>60</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П // Сборник законодательства РФ, 26.07.2004, N 30, ст. 3214. - СПС «Консультант Плюс».

<sup>61</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 N 5-П // Вестник Конституционного Суда РФ, N 2, 2009. - СПС «Консультант Плюс».

Таким образом, законодатель очень четко придерживается позиции недопустимости двойного контроля налогоплательщика по собственному усмотрению без соблюдения определенных условий.

Однако, при этом законодательство не содержит никаких ограничений относительно возможности проведения как камеральной, так и выездной налоговой проверки по одному и тому же налогу за один и тот же период. На это прямо указывают суды, говоря, что установленный законодателем механизм регулирования налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность уплаты налогов и сборов и одновременно - правомерный характер связанной с их взиманием деятельности уполномоченных органов и должностных лиц. Но данное обстоятельство не исключает самой возможности проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика по налоговым периодам, которые уже являлись объектом налогового контроля посредством камеральной налоговой проверки. Выездная налоговая проверка, в принципе, не является повторной по отношению к камеральной налоговой проверке, которая нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения. Выездная налоговая проверка, как более углубленная форма налогового контроля, ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки<sup>62</sup>.

Данный факт также констатировали представители ФНС России в Письме от 13 марта 2014 г. N ЕД-4-2/4529<sup>63</sup>. Чиновники подчеркнули, что камеральная и выездная налоговые проверки являются самостоятельными и отдельными формами налогового контроля. Согласен с этим и Высший Арбитражный Суд. В Определении ВАС РФ от 22 ноября 2011 г. N ВАС-12207/11<sup>64</sup> сказано, что из системного толкования положений ст. ст. 88 и 89

<sup>62</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2012 N 172-О-О // СПС «Консультант Плюс».

<sup>63</sup> Письмо ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529 // Официальные документы (приложение к "Учет. Налоги. Право"), 2014, N 12. – СПС «Консультант Плюс».

<sup>64</sup> Определение ВАС РФ от 22.11.2011 N ВАС-12207/11 по делу N А33-10298/2010 – СПС «Консультант Плюс».

Кодекса следует, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов. При этом результаты выездной налоговой проверки являются следствием анализа полученных в ходе ее проведения доказательств, порядок получения и исследования которых носит самостоятельный характер, отличный от порядка проведения камеральных налоговых проверок.

Также и Конституционный суд, анализируя соотношение выездных и камеральных налоговых проверок говорит, что проведение их по одному налогу за один период не предполагает дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках налоговых проверок. Вместе с тем оно не исключает выявления при проведении выездной налоговой проверки (как более углубленной формы налогового контроля) нарушений, которые не были обнаружены при проведении камеральной налоговой проверки. Следовательно, нет оснований считать, что данная норма представляет собой инструмент чрезмерного ограничения права собственности и иных прав налогоплательщика<sup>65</sup>.

Обратим внимание на формулировку: «проведение их по одному налогу за один период не предполагает дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках налоговых проверок». С этим утверждением невозможно согласиться в случае проведения расширенной камеральной проверки, предусмотренной п.8.1 ст. 88 НК РФ.

Анализ соотношения контрольных мероприятий, которые могут проводиться в рамках указанных форм контроля, показывает, что они в значительной степени дублируют друг друга. Это дает нам основания полагать, что имеет место нарушение прав налогоплательщика в связи с отсутствием в налоговом кодексе ограничений на проведение выездной проверки в сочетании с «углубленной» камеральной. При таком регулировании, может сложиться ситуация, когда налогоплательщик в

---

<sup>65</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О. – СПС «Консультант Плюс»

абсолютном соответствии с законодательством будет находиться в процессе непрерывного налогового контроля, который существенно осложнит ему жизнь в условиях и без того тяжелой экономической ситуации в стране.

Конечно, при этом мы должны помнить, что НДС относясь к одним из основных источников формирования федерального бюджета, является налогом с наиболее высоким налоговым риском, именно благодаря этому налогу постоянно появляются все новые схемы ухода от налогообложения и развивается коррупция. При таких обстоятельствах в целях борьбы со злоупотреблениями налоговый орган вправе отойти от принципа неукоснительного соблюдения баланса публичных и частных интересов в сторону ограничения последних. Однако даже учитывая данные обстоятельства, нельзя допускать чрезмерное нарушение прав и законных интересов налогоплательщика, т.к. оно может привести к снижению предпринимательской активности, и, как следствие, снижение уровня экономики в целом.

Учитывая, что судебная практика, допускающая проведение как камеральной, так и выездной налоговой проверки по одному и тому же налогу за один и тот же период, сложилась еще до внесения в Налоговый кодекс РФ изменений, расширяющих полномочия налоговых органов, остается надеяться, что в будущем при возникновении соответствующих споров суды будут учитывать принятые изменения и в каждом конкретном случае оценивать степень ограничения прав налогоплательщиков, а законодатель, в свою очередь уточнит регулирование в этом вопросе и введет нормы, направленные на защиту интересов налогоплательщика. Так, на наш взгляд, в отношении выездных налоговых проверок по НДС за периоды, которые уже были проверены в рамках расширенных камеральных проверок, необходимо законодательно установить ограничения, аналогичные тем, которые установлены для проведения повторных выездных налоговых проверок.

## **Заключение**

В результате проведенного исследования были выявлены следующие проблемы, возникающие у налогоплательщиков в процессе реализации права на возмещение НДС в рамках камеральных налоговых проверок:

Многие факты хозяйственной деятельности налогоплательщика, имея единое основание, могут выходить за пределы одного налогового периода, при этом задачей налоговых органов является установление действительного размера налогового обязательства в каждом из налоговых периодов, охватывающих соответствующую операцию. Введение автоматизированной формы налогового контроля, предусматривающей сопоставление данных каждого налогоплательщика по каждой операции, влечет за собой возникновение серьезных практических проблем, касающихся отражения хозяйственных операций в разных налоговых периодах. В условиях нового регулирования при обнаружении любых ошибок, даже не приводящих к потерям бюджета, налогоплательщик вынужден ретроспективно корректировать свои налоговые обязательства, путем подачи уточненной налоговой декларации, иначе не только ему, но и его контрагентам будет сложно избежать вопросов со стороны налоговых органов.

Предусмотренный порядок декларирования НДС требует более четкой проработки на законодательном уровне. В настоящий момент ни нормы бухгалтерского учета, ни нормы налогового учета не заточены под принятые изменения, т.к. они не содержат не только четкого указания, как действовать в нестандартных ситуациях, но и не позволяют вывести последовательный и непротиворечивый порядок поведения на основе общих положений.

При этом нельзя не признать, что само появление у налогоплательщика права представлять пояснения до составления акта по итогам камеральной налоговой проверки уже является первым шагом законодателя к упрощению

взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, однако, эта мера пока не является достаточной. Так, на наш взгляд, законодателю необходимо в Налоговом кодексе Российской Федерации прямо установить возможность применения вычета по частям в разных налоговых периодах на основании одного счета-фактуры, при соблюдении условия, что продавцом был уплачен НДС с полной стоимости товара, подлежащего поставке. Учитывая то, что в такой ситуации не возникает потерь для бюджета, данная мера способствовала бы упрощению документооборота и развитию рыночных отношений.

Также в рамках данной работы был освещен вопрос о сроке, в течение которого можно использовать сумму налога, заявленную к зачету на основании решения о возмещении НДС. Анализ законодательства, а также судебной практики показал, что принципиально налоговое законодательство позволяет «растянуть» суммы, предъявленные к зачету, на неограниченный период. При этом налоговый кодекс не препятствует подаче заявления о возврате сумм НДС, подлежащих возмещению, после принятия решения о зачете указанных сумм в счет будущих платежей, однако данное право налогоплательщик может реализовать только в течение трех лет с момента возникновения права на возмещение НДС.

Ограничение срока на подачу заявления о возврате тремя годами в ситуации, когда уже было принято решение о зачете соответствующих сумм не вполне оправдано, и законодателю следовало бы установить для подобных случаев специальное правило, согласно которому налогоплательщик мог бы осуществить право на возврат денежных средств в любой момент до полного исчерпания суммы излишне уплаченного налога (или суммы, подлежащей возмещению) в рамках процедуры зачета.

Мы можем признать возможность установления такого правила в силу того, что, трехлетний срок коррелирует с допустимой глубиной налоговой проверки, т.е. с тем сроком, в течение которого налоговый орган может проверить обоснованность осуществления соответствующей процедуры. При

этом в рассматриваемой ситуации у налогового органа нет необходимости проверять правомерность возврата сумм налога, если до этого уже было принято решение о зачете, т.к. такая обоснованность уже была проверена.

Относительно расширения полномочий должностных лиц, проводящих камеральную налоговую проверку, был сделан вывод о том, что при подаче налогоплательщиком декларации по НДС, в которой заявлена сумма к возмещению, а также при обнаружении в декларации каких-либо противоречий, свидетельствующих о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога к возмещению, возникает дополнительная форма налогового контроля, которая является промежуточной между «обычной» камеральной налоговой проверкой и выездной налоговой проверкой. Это может объясняться тем, что такая форма контроля является элементом порядка возмещения НДС, а не только проверкой правильности и полноты исчисления и уплаты налога. Отличия между расширенной камеральной налоговой проверкой и выездной заключаются только в том, что в рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган располагается по адресу своего места нахождения, проверка проводится только по одному налогу, срок проверки не подлежит продлению, а также глубина проверки ограничивается периодом, за который представлена декларация, иных существенных отличий при проведении проверок не имеется. Таким образом, у налогового органа фактически возникает возможность провести в рамках камеральной проверки выездную налоговую проверку, при этом, не обременяя себя процедурами, предусмотренными статьей 89 НК РФ для обеспечения прав и законных интересов налогоплательщика при проведении выездных налоговых проверок.

Контрольные мероприятия, проводимые в рамках камеральных и выездных налоговых проверок в значительной степени, дублируют друг друга. Это дает нам основания полагать, что имеет место нарушение прав



налогоплательщика в связи с отсутствием в Налоговом кодексе ограничений на проведение выездной проверки в сочетании с «углубленной» камеральной. При таком регулировании, может сложиться ситуация, когда налогоплательщик в абсолютном соответствии с законодательством будет находиться в процессе непрерывного налогового контроля, который существенно осложнит ему жизнь. Поэтому, на наш взгляд, в отношении выездных налоговых проверок по НДС за периоды, которые уже были проверены в рамках расширенных камеральных проверок, необходимо законодательно установить ограничения, аналогичные тем, которые установлены для проведения повторных выездных налоговых проверок.

Оценивая внесенные законодателем изменения, связанные с проверкой правильности исчисления и уплаты НДС в бюджет, мы должны помнить, что НДС относится к одним из основных источников формирования федерального бюджета. НДС обладает наиболее высоким налоговым риском, именно благодаря ему существуют различные налоговые схемы и развита коррупция. При таких обстоятельствах в целях борьбы со злоупотреблениями налоговый орган вправе отойти от принципа неукоснительного соблюдения баланса публичных и частных интересов в сторону ограничения последних. Однако, даже учитывая данные обстоятельства, нельзя допускать чрезмерное нарушение прав и законных интересов налогоплательщика, т.к. оно может привести к снижению предпринимательской активности, и, как следствие, снижению уровня экономики в целом.

## Список литературы

### 1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы:

#### 1.1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации

##### 1.1.1. Федеральные законы Российской Федерации:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998, ст. 3824. - СПС «Консультант Плюс»
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340. – СПС «Консультант Плюс»
3. Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994, N 32, ст. 3301. – СПС «Консультант Плюс»
4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям: Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ // Собрание законодательства РФ – 2013 - № 26. - ст. 3207. – СПС «Консультант Плюс»
5. О налоге на добавленную стоимость: Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. - № 52. - ст. 1871. Утратил силу. – СПС «Консультант Плюс»
6. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям:

Федеральный закон от 28.06.2013 N 134-ФЗ // Собрание законодательства РФ – 2013 - № 26. - ст. 3207. – СПС «Консультант Плюс»

7. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ // Собрание законодательства РФ", 31.07.2006, N 31 (1 ч.), ст. 3436. – СПС «Консультант Плюс».

### **1.1.2. Постановления и распоряжения правительства РФ**

8. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость: Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 // Собрание законодательства РФ", 16.01.2012, N 3, ст. 417. – СПС «Консультант Плюс».

### **1.1.3. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти и уполномоченных организаций**

9. Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки: Приказ ФНС России от 25.12.2006 N САЭ-3-06/892@ // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 13, 26.03.2007. – СПС «Консультант Плюс»
10. Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке: Приказ Минфина РФ от 10.03.1999 N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 // Бюллетень

нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, N 27, 05.07.1999 – СПС «Консультант Плюс»

#### **1.1.4. Иные официальные документы органов государственной власти Российской Федерации**

11. 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: Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ // Российская газета. - № 297. – 2014. – СПС «Консультант Плюс»
12. Письмо Минфина России от 03.11.2009 N 03-07-09/53 - в данном виде документ опубликован не был. – СПС «Консультант Плюс»
13. Письмо Минфина России от 30.11.2011 N 03-02-07/1-411- в данном виде документ опубликован не был. – СПС «Консультант Плюс»
14. О порядке внесения изменений в книгу покупок и книгу продаж: Письмо ФНС РФ от 06.09.2006 N ММ-6-03/896@ // "Официальные документы", N 35, 12.09.2006 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право") – СПС «Консультант Плюс»
15. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 02.10.2007 N 19-11/093419. // Московский бухгалтер. – 2007. - N 20. – СПС «Консультант Плюс»
16. Письмо Минфина РФ от 10.02.2012 N 03-07-09/05 //Официальные документы (приложение к "Учет. Налоги. Право"). - 2012. - N 8. – СПС «Консультант Плюс»
17. Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-09/48. – СПС «Консультант Плюс»

18. Письмо Минфина России от 12.05.2012 N 03-07-09/48. – СПС «Консультант Плюс»
19. Письмо Минфина РФ от 16.01.2009 N 03-07-11/09 – СПС «Консультант Плюс».
20. Письмо Минфина РФ от 13.10.2010 N 03-07-11/408 – СПС «Консультант Плюс».
21. Письмо ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529 // Официальные документы (приложение к "Учет. Налоги. Право"), 2014, N 12. – СПС «Консультант Плюс».
22. Об участии милиции в налоговых проверках: Письмо Минфина РФ от 07.06.2006 N 03-02-07/1-141 // Нормативные акты для бухгалтера, N 14, 25.07.2006. – СПС «Консультант Плюс»
23. Письмо Минфина РФ от 24.11.2008 N 03-02-07/1-471. – СПС «Консультант Плюс»
24. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок: Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 // Официальные документы №28-33. – СПС «Консультант Плюс».
25. О налоговых проверках: Письмо ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ // Официальные документы. - N 35-38. – СПС «Консультант Плюс».

## **1.2. Акты высших органов судебной власти РФ, имеющие нормативное содержание:**

### **1.2.1. Акты Конституционного Суда Российской Федерации**

26. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 N 266-О: Вестник Конституционного Суда РФ, N 6, 2006. – СПС «Консультант Плюс»
27. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 N 5-П // Вестник Конституционного Суда РФ, N 2, 2009. – СПС «Консультант Плюс».
28. Определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2012 N 172-О-О // СПС «Консультант Плюс».
29. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О. – СПС «Консультант Плюс»
30. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П // Собрание законодательства РФ, 26.07.2004, N 30, ст. 3214. - СПС «Консультант Плюс».

### **1.2.2. Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ**

31. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации". – СПС «Консультант Плюс»
32. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 N 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов" – СПС «Консультант Плюс»

## **2. Материалы судебной практики:**

33. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2004 N 2046/04 по делу N А07-8637/03-А-ХИМ
34. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 N 5735/05 по делу N А40-32267/04-90-373. – СПС «Консультант Плюс»
35. Определение ВАС РФ от 22.11.2011 N ВАС-12207/11 по делу N А33-10298/2010 – СПС «Консультант Плюс»
36. Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2004 N 2046/04, – СПС «Консультант Плюс»
37. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.08.2005 N 5735/05, – СПС «Консультант Плюс»
38. Постановление Президиума ВАС РФ от 24.10.2006 N 5478/06 – СПС «Консультант Плюс»
39. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.12.2006 N 11577/06 по делу N А40-6149\05-111-72 – СПС «Консультант Плюс»  
Постановление ФАС Московского округа от 12.02.2013 N А40-86961/11-107-371 – СПС «Консультант Плюс»
40. Постановление ФАС Московского округа от 22.04.2011 N КА-А40/1659-11 – СПС «Консультант Плюс»
41. Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2011 N КА-А40/1116-11 – СПС «Консультант Плюс»
42. Постановление ФАС Поволжского округа от 13.10.2011 N А55-26765/2010 – СПС «Консультант Плюс»
43. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.03.2011 по делу N А32-16460/2010 – СПС «Консультант Плюс»

44. Определение Арбитражного суда Хабаровского края от 16.08.2010 по делу N А73-15517/2009 – СПС «Консультант Плюс»
45. Определение Арбитражного суда Московской области от 23.12.2009 по делу N А41-К2-21022/06 – СПС «Консультант Плюс»
46. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.07.2009 по делу N А40-1857/08ип-107 – СПС «Консультант Плюс»
47. Постановление ФАС Уральского округа от 24.02.2008 по делу N А76-15793/07-44-730
48. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.11.2013 по делу N А28-12582/2012 – СПС «Консультант Плюс»
49. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26.04.2011 по делу N А05-6756/2010 – СПС «Консультант Плюс»
50. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.06.2011 по делу N А46-14218/2010. – СПС «Консультант Плюс».
51. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.03.2011 по делу N А75-6609/2010 . – СПС «Консультант Плюс».
52. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2013 по делу N А28-12582/2012 . – СПС «Консультант Плюс».
53. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.01.2014 по делу N А56-32593/2013. – СПС «Консультант Плюс».
54. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.08.2014 по делу N А06-9737/2013. – СПС «Консультант Плюс».



55. Постановление ФАС Московского округа от 09.06.2010 N КА-А41/5476-10 по делу N А41-21885/09. – СПС «Консультант Плюс»
56. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.07.2001 N А42-2648/01-27. – СПС «Консультант Плюс».
57. Постановление ФАС Московского округа от 27.03.2006, N КА-А40/2256-06. – СПС «Консультант Плюс».
58. Постановление ФАС Уральского округа от 01.11.2005 N Ф09-4928/05-С2, . – СПС «Консультант Плюс».
59. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 16.12.2008 N А69-1860/08-8-Ф02-6399/08 . – СПС «Консультант Плюс».
60. Постановление ФАС Московского округа от 26.10.2006, 30.10.2006 N КА-А40/10483-06). . – СПС «Консультант Плюс».

### **3. Специальная литература:**

#### **3.1. Книги**

61. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.:ИздательствоЮрайт, 2014. – 760 с. – Серия: Бакалавр. Академический курс
62. Налоговый контроль в налоговом процессе: учебник/И.В. Осокина, М.Е. Косов. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011- с. 268

#### **3.2. Статьи**

63. Глазунова И. В. Правовая природа институтов возврата и возмещения налога в контексте имущественных правоотношений в налоговом праве // Вестник ОмГУ. Серия. Право . 2013. №1 (34).

64. Егорова Е. Осмотр помещения при налоговой проверке // Практическая бухгалтерия. 2015. N 1. С. 74 – 77. – СПС «Консультант Плюс».
65. Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов: соотношение со смежными явлениями налогового законодательства // Арбитражные споры. 2009. N 3. С. 129 - 138.
66. Овсянников, С. В. Комментарий к постановлению Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 18.12. 07 № 65 /С. В. Овсянников. //Арбитражные споры. -2008. - № 3. - С. 51 - 69.
67. Пантюшов О.В. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов //Право и экономика. – 2006.-№9.-с.7.
68. Фетисова, Е. В. Счета-фактуры [Текст]: тонкая грань между исправлением и корректировкой /Е. В. Фетисова. //Налоговед. -2012. - № 8. - С. 56 – 72
69. Филина Е.М. Учитываем недопоставку товара // Главная книга. 2011. N 8. С. 31 - 35.
70. Шарюкова, Р. Р. Корректировка налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль : выпускная квалификационная работа / Р. Р. Шарюкова ; науч. рук. С. В. Овсянников ; рецензент С. А. Сосновский; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. Кафедра государственного и административного права. -СПб., 2014. -93 с.-Библиогр. : с. 71 - 93.
71. Шестакова Е. "Финансовая газета", 2015, N 7. – СПС «Консультант Плюс».

#### **4. Интернет-ресурсы:**

72. Официальный сайт ФНС России. [сайт]: Режим доступа:  
<http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>