

Рекомендации по проведению камеральных налоговых проверок

Москва 2026 год

СОДЕРЖАНИЕ

1. Контроль за своевременным представлением налоговых деклараций (расчетов), расчетов по страховым взносам, бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетности иностранных организаций	4
1.1. Налоговая отчетность.....	4
1.2. Обязанность и освобождение от обязанности по предоставлению налоговой декларации	4
1.2.1. Отчетность иностранных организаций.....	6
1.3. Порядок представления налоговой декларации (расчета).....	6
1.4. Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о данной отчетности. Привлечение к административной ответственности должностных и юридических лиц за непредставление бухгалтерской (финансовой) отчетности	9
1.5. Порядок формирования решений о приостановлении (об отмене приостановления) операций по счетам	10
1.6. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Кодекса.....	11
1.7. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119.1 Кодекса....	12
1.8. Состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 119.2 Кодекса.....	12
1.9. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 статьи 119 Кодекса.....	13
1.10. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1.2 статьи 126 Кодекса..	13
1.11. Состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 Кодекса.....	13
2. Камеральная налоговая проверка	14
2.1. Цель камеральной налоговой проверки и порядок ее проведения	14
2.2. Камеральная проверка в случае смерти физического лица и (или) индивидуального предпринимателя	17
2.3. Использование документов при проведении камеральной налоговой проверки.....	18
2.4. Порядок проведения камеральной налоговой проверки.....	19
2.5. Выявление ошибок (противоречий) в ходе камеральной налоговой проверки.....	20
2.6. Мероприятия налогового контроля	21
2.6.1. Направление налоговым органом запросов в банк	22
2.6.2. Допрос свидетеля.....	22
2.6.3. Осмотр помещений, территорий, документов, предметов	24
2.6.4. Экспертиза.....	25
2.6.5. Привлечение специалиста	27
2.6.6. Привлечение переводчика	27
2.6.7. Истребование документов в рамках статей 93, 93.1 Кодекса.....	27
2.6.8. Направление запросов в компетентные органы иностранных государств	35
2.7. Особенности проведения проверки при экспортно-импортных операциях	35
2.7.1. Экспортные операции	35
2.7.2. Импортные операции	36
2.7.2.1. Национальная система прослеживаемости (НСПТ).....	42
2.7.2.2. Национальная система подтверждения ожидания поставки товаров (СПОТ)	43
2.8. Проведение камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС с суммой, заявленной к возмещению в соответствии со статьей 176 Кодекса	45
3. Камеральная проверка уточненной налоговой декларации	46
3.1. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в налоговый орган	46
3.2. Проверка уточненной налоговой декларации налоговым органом	47
3.3. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в ходе выездной налоговой проверки	48
3.4. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в ходе камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета)	49

3.5. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) после окончания камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета), но до составления или вручения (направления) налогоплательщику акта налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета)	49
3.6. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) после вручения (направления) налогоплательщику акта камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей уточненной) налоговой декларации (расчета) либо акта выездной налоговой проверки, но до вынесения решения по результатам проверки.....	50
3.7. Применение положений статьи 122 Кодекса при представлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 Кодекса	51
4. Оформление результатов камеральной налоговой проверки.....	52
4.1. Акт камеральной налоговой проверки	52
4.3. Направление (вручение) акта налоговой проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка.....	55
5. Вынесение решения по результатам камеральной проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах	55

1. Контроль за своевременным представлением налоговых деклараций (расчетов), расчетов по страховым взносам, бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетности иностранных организаций

1.1. Налоговая отчетность

Понятия налоговой декларации, расчета налога (сбора) и расчета по страховым взносам установлены пунктом 1 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), порядок их представления установлен Кодексом применительно к конкретному налогу (сбору, страховым взносам).

Налоговая отчетность представляет собой комплекс документов, представляемых налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов, налоговыми агентами) в налоговые органы в целях налогообложения. В состав налоговой отчетности входят:

1) налоговая декларация – письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога;

2) расчет по страховым взносам – письменное заявление или заявление плательщика страховых взносов, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объекте обложения страховыми взносами, о базе для исчисления страховых взносов, об исчисленной сумме страховых взносов и о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты страховых взносов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчет по страховым взносам представляется в случаях, предусмотренных главой 34 настоящего Кодекса;

3) расчет сбора - письменное заявление или заявление плательщика сбора, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Расчет сбора представляется в случаях, предусмотренных частью второй Кодекса применительно к каждому сбору;

4) расчеты налогового агента (представляются в порядке, установленном частью второй Кодекса применительно к конкретному налогу, в том числе расчет сумм налога на добавленную стоимость в соответствии с положениями главы 21 Кодекса, расчет сумм налога на доходы физических лиц в соответствии с положениями главы 23 Кодекса, расчет суммы налога на прибыль организаций в соответствии с положениями главы 25 Кодекса);

5) специализированные формы отчетности (расчет финансового результата инвестиционного товарищества в соответствии с порядком, предусмотренным подпунктом 3 пункта 4 статьи 24.1 Кодекса).

1.2. Обязанность и освобождение от обязанности по предоставлению налоговой декларации

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком по каждому налогу (сборам, страховым взносам), подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

1) Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов, в части деятельности, осуществление которой влечет применение специальных налоговых режимов, а также на имущество, используемое для осуществления такой деятельности.

2) Организации и индивидуальные предприниматели, поименованные в статье 145 Кодекса, а также организации, поименованные в статьях 145.1 и 145.2 Кодекса, имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость (далее – НДС), за исключением:

- обязанностей по уплате НДС, возникающих в связи с ввозом на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров, подлежащих налогообложению в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Кодекса;

- обязанностей по уплате НДС в качестве налогового агента в случае совершения ими операций, перечисленных в статье 161 Кодекса;

- а также в случае выставления счетов-фактур с выделением суммы НДС (пункт 5 статьи 173 Кодекса).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), признаются плательщиками НДС с 01.01.2025, а организации и индивидуальные предприниматели, применяющие ЕСХН, признаются плательщиками НДС с 01.01.2019, и обязаны представлять налоговую декларацию по НДС в случае несоответствия условиям, обозначенным в пункте 1 статьи 145 Кодекса.

Освобождение от исчисления и уплаты НДС в бюджет для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, предоставляется автоматически. Уведомление об этом представлять в налоговый орган не требуется.

Если налогоплательщик, применяющий освобождение от обязанностей налогоплательщика НДС на основании статьи 145, 145.1, 145.2 Кодекса, которое носит обязательный характер, выставит покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы НДС, то сумма НДС, указанная в этом счете-фактуре, подлежит уплате в бюджет (пункт 5 статьи 173 Кодекса). При этом у продавца - налогоплательщика УСН право на вычеты «входного» НДС не предусмотрено (пункт 2 статьи 170 Кодекса). Покупатель товаров (работ, услуг), имущественных прав у такого налогоплательщика-продавца имеет право на вычеты НДС, указанного в счете-фактуре, которые применяются в порядке и на условиях, предусмотренных статьями 171 и 172 Кодекса.

Организации и индивидуальные предприниматели (вне зависимости от применения налогового режима) представляют налоговую декларацию по косвенным налогам (НДС и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС) (далее – декларация по косвенным налогам) после постановки на учет таких импортированных товаров (пункт 13 раздела III Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров (приложение N 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года).

3) Лицо, признаваемое налогоплательщиком НДС, налога на прибыль организаций, ЕСХН, УСН, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным

налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию в порядке, установленном пунктом 2 статьи 80 Кодекса.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица в следующие сроки:

по налогу на прибыль организаций - не позднее 20-го числа первого месяца второго квартала, следующего за налоговым периодом, в котором последний раз осуществлялись операции, в результате которых происходило движение денежных средств на счетах в банках (в кассе организации) этого лица, и (или) в котором последний раз были объекты налогообложения по налогу на прибыль организаций;

по остальным налогам - не позднее 20-го числа первого месяца второго налогового периода, следующего за налоговым периодом, в котором последний раз осуществлялись операции, в результате которых происходило движение денежных средств на счетах в банках (в кассе организации) этого лица, и (или) в котором последний раз были объекты налогообложения по налогам, по которым представляется единая (упрощенная) налоговая декларация;

для вновь созданных организаций, вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, в котором была создана организация, был зарегистрирован индивидуальный предприниматель.

1.2.1. Отчетность иностранных организаций

Отчетностью иностранных организаций является годовой отчет о деятельности в Российской Федерации по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Представляется иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства этой организации в порядке и в сроки, установленные статьей 289 Кодекса.

Годовой отчет о деятельности иностранной организации в Российской Федерации представляется также и в электронной форме.

В соответствии с пунктом 5 статьи 25.15 Кодекса в отношении контролируемых иностранных компаний вместе с представлением налоговой декларации обязательному представлению в налоговый орган подлежат следующие документы:

1) финансовая отчетность контролируемой иностранной компании за финансовый год, а в случае ее отсутствия - иные документы, подтверждающие прибыль (убыток) такой компании;

2) аудиторское заключение по финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно.

1.3. Порядок представления налоговой декларации (расчета)

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе (лично, через представителя, в виде почтового отправления с описью вложения) или по установленным форматам в электронной форме с электронной подписью по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика вместе с документами, которые в соответствии с Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций представляется в налоговые органы по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) по месту нахождения имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, если иное не предусмотрено статьей 386 Кодекса.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения, если иное не предусмотрено Кодексом. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки, если иное не предусмотрено Кодексом.

Условия, при которых налогоплательщики и иные обязанные лица должны представлять налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронной форме, приведены в пункте 3 статьи 80 Кодекса, а также в части второй Кодекса.

Согласно абзацу второму пункта 4 статьи 80 Кодекса налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), если иное не предусмотрено Кодексом, и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе (в том числе через многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг) либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронной форме - при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Налоговая декларация (расчет) считается непредставленной, если при проведении камеральной налоговой проверки на основе такой налоговой декларации (расчета) установлено хотя бы одно из обстоятельств, указанных в пункте 4.1 статьи 80 Кодекса. В свою очередь, при установлении обстоятельства, указанного в подпунктах 1 - 4 и 6 пункта 4.1 статьи 80 Кодекса, налоговый орган в срок не позднее пяти дней со дня установления такого обстоятельства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, обязан уведомить налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) о признании соответствующей налоговой декларации (расчета) непредставленной.

Кроме того, перечень оснований для отказа в приеме декларации приведен в Административном регламенте. При наличии хотя бы одного из оснований, указанных в пункте 19 Административного регламента, в течение одного рабочего дня со дня получения налоговой декларации (расчета) с использованием программного обеспечения налоговых органов формируется и отправляется заявителю по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика уведомление об отказе в приеме с усиленной квалифицированной электронной подписью, позволяющей идентифицировать соответствующий налоговый орган (владельца квалифицированного сертификата), и указанием причин отказа.

Основаниями для отказа в приеме документов, необходимых для предоставления государственной услуги в части приема налоговых деклараций (расчетов), являются:

- 1) отсутствие документов, удостоверяющих личность физического лица, или отказ физического лица предъявить должностному лицу, предоставляющему

государственную услугу, такие документы в случае представления налоговой декларации (расчета) лично этим лицом;

2) отсутствие документов, подтверждающих полномочия физического лица - уполномоченного представителя заявителя на представление налоговой декларации (расчета) или подтверждение достоверности и полноты сведений, указанных в налоговой декларации, (расчете), в соответствии с пунктом 3 настоящего Административного регламента, либо отказ указанного лица предъявить должностному лицу, предоставляющему государственную услугу, такие документы в случае представления налоговой декларации (расчета) лично этим лицом;

3) представление налоговой декларации (расчета) не по установленной форме (установленному формату);

4) отсутствие в налоговой декларации (расчете), представленной на бумажном носителе, подписи руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя), уполномоченного подтверждать достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в соответствии с пунктом 3 настоящего Административного регламента;

5) представление налоговой декларации (расчета), подписанной руководителем (иным представителем - физическим лицом) организации-заявителя (физическим лицом - заявителем или его представителем), у которого отсутствуют полномочия подтверждать достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), в том числе:

а) лицо, имеющее право без доверенности действовать от имени организации-заявителя, в том числе от имени управляющей организации - заявителя (далее - руководитель) дисквалифицировано, либо индивидуальный предприниматель лишен права заниматься предпринимательской деятельностью;

б) руководитель организации или индивидуальный предприниматель снят с учета на основании сведений о государственной регистрации смерти, содержащихся в Едином государственном реестре записей актов гражданского состояния;

в) наличие в налоговом органе судебного акта, вступившего в законную силу, которым установлен (подтвержден) факт отказа руководителя от участия (руководства) в организации;

г) наличие в налоговом органе судебного акта, вступившего в законную силу, в отношении руководителя организации или индивидуального предпринимателя о признании его безвестно отсутствующим, недееспособным или ограниченно дееспособным в части представления налоговой декларации (расчета) или подтверждения достоверности и полноты сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), или об объявлении его умершим.

д) в отношении руководителя в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о недостоверности содержащихся в нем сведений о юридическом лице, предусмотренных подпунктом "л" пункта 1 статьи 5 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 33 (ч. 1), ст. 3431; 2018, N 53 (ч. 1), ст. 8440).

б) отсутствие усиленной квалифицированной электронной подписи руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя) или несоответствие данных владельца квалифицированного сертификата данным руководителя (иного представителя - физического лица) организации-заявителя (физического лица - заявителя или его представителя) в налоговой декларации (расчете) в случае представления налоговой декларации (расчета), в электронной форме по ТКС;

7) отсутствие усиленной неквалифицированной (квалифицированной) электронной подписи налогоплательщика - физического лица в случае представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика;

8) представление налоговой декларации (расчета) в территориальный налоговый орган, в компетенцию которого не входит прием этой налоговой декларации (расчета);

9) представление расчета по страховым взносам, в котором сведения по каждому физическому лицу о сумме выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, базе для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной величины, сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных исходя из базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, не превышающей предельной величины, базе для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по дополнительному тарифу, сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по дополнительному тарифу за расчетный (отчетный) период и (или) за каждый из последних трех месяцев расчетного (отчетного) периода содержат ошибки, а также суммы одноименных показателей по всем физическим лицам не соответствуют этим же показателям в целом по плательщику страховых взносов;

10) представление расчета по страховым взносам, в котором указаны недостоверные персональные данные, идентифицирующие застрахованных физических лиц.

1.4. Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о данной отчетности. Привлечение к административной ответственности должностных и юридических лиц за непредставление бухгалтерской (финансовой) отчетности

С 01.01.2020 ФНС России осуществляется ведение Государственного информационного ресурса бухгалтерской отчетности (далее – ГИР БО). ГИР БО – упорядоченная совокупность документированной информации, включающей бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономических субъектов, аудиторские заключения о ней в случаях, если такая отчетность подлежит обязательному аудиту, иные документы, составляемые по результатам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях, если такая отчетность подлежит иной обязательной проверке, вид и порядок проведения которой устанавливаются стандартами аудиторской деятельности, аудиторские заключения о консолидированной финансовой отчетности в случаях, если такая отчетность подлежит обязательному аудиту, иные документы, составляемые по результатам проверки консолидированной финансовой отчетности в случаях, если такая отчетность подлежит иной обязательной проверке, вид и порядок проведения которой устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, за исключением случаев, когда организация в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 №402 «О бухгалтерском учете» не обязана вести бухгалтерский учет, или является религиозной организацией, или является организацией, представляющей в Центральный банк Российской Федерации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не предусмотрено настоящим подпунктом; промежуточная отчетность подлежит представлению в течение 30 дней после отчетной даты.

Аудиторское заключение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется в соответствии с частью 5 статьи 18 Федерального закона от 06.12.2011

№ 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» вместе с обязательным экземпляром такой отчетности, в виде электронного документа либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом, если иное не предусмотрено иными федеральными законами.

Обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторское заключение о ней (при наличии обязанности его представления) представляются в налоговый орган по месту нахождения организации посредством использования официального сайта ФНС России в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» или по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности на бумажных носителях не предусмотрено.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется нормами Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Упрощенная бухгалтерская (финансовая) отчетность малых предприятий составляется в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», утвержденным приказом Минфина России от 07.11.2025 № 159н и положениями учетной политики организации.

Налоговый орган вправе привлечь к административной ответственности должностных и юридических лиц:

1) налогоплательщиков-организаций, не представивших бухгалтерскую (финансовую) отчетность, к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Кодекса, и осуществляет производство по делу о налоговом правонарушении в соответствии со статьей 101.4 Кодекса;

2) должностных лиц организаций, не представивших бухгалтерскую (финансовую) отчетность, к административной ответственности в соответствии с частью 1 статьи 15.11 КоАП РФ путем составления в установленном порядке протокола об административном правонарушении.

За непредставление в срок аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговый орган привлекает должностных и юридических лиц к административной ответственности, предусмотренной статьей 19.7 КоАП РФ путем составления в установленном порядке протокола об административном правонарушении.

1.5. Порядок формирования решений о приостановлении (об отмене приостановления) операций по счетам

Согласно подпункту 1 пункта 3 и пункту 3.2 статьи 76 Кодекса в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) в налоговый орган в течение 20 дней по истечении установленного срока представления такой декларации (расчета), налоговым органом выносится решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств).

До вынесения решения о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) налоговый орган вправе уведомить такого налогоплательщика о неисполнении им обязанности по представлению налоговой декларации (расчета) за 14 дней до вынесения указанного решения.

Таким образом, решение о приостановлении операций по счетам и переводов электронных денежных средств может быть принято налоговым органом по истечении 14 рабочих дней со дня направления указанного уведомления соответствующему лицу.

В автоматизированной информационной системе налогового органа формируется список лиц, не представивших налоговые декларации (расчеты).

Отделы камеральных проверок налогового органа проводят анализ сформированных списков, по результатам которого выполняют корректировку существующих налоговых обязанностей и утверждают списки налогоплательщиков, не представивших налоговые декларации (расчеты), для последующего принятия в отношении таких налогоплательщиков решений о приостановлении операций по счетам в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств).

Решения налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств), принятые в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 и пунктом 3.2 статьи 76 Кодекса, отменяются решением этого налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Согласно пункту 4 статьи 76 Кодекса решение о приостановлении (об отмене приостановления) операций налогоплательщика по его счетам в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) направляется налоговым органом соответственно в банк, оператору платформы цифрового рубля в электронной форме не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

Копия решения о приостановлении (об отмене приостановления) операций по счетам налогоплательщика в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) передается налогоплательщику под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком копии соответствующего решения, в срок не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения.

В соответствии с пунктом 6 статьи 76 Кодекса установленный порядок приостановления операций по счетам налогоплательщиков в банках (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) по основаниям, предусмотренным указанной статьей и подпунктом 2 пункта 10 статьи 101 Кодекса, подлежит безусловному исполнению соответственно банками, оператором платформы цифрового рубля.

В случае приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) все расходные операции по вновь открытым счетам прекращаются банком до отмены налоговым органом приостановления операций по счетам (счету цифрового рубля и (или) переводов электронных денежных средств) этого налогоплательщика (пункт 12 статьи 76 Кодекса).

1.6. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Кодекса

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета, расчета сумм выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту нахождения налогового агента образует состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Кодекса в виде штрафа в размере 5 процентов не уплаченной (не перечисленной) в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате, перечислению) на основании данной налоговой декларации (расчета), за каждый

полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Привлечение налогоплательщика (плательщика страховых взносов) к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 119 Кодекса осуществляется только после проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета по страховым взносам, расчета сумм выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов). По результатам данной проверки может быть подтверждена сумма налога (страховых взносов) (сумма по данным налогоплательщика) либо установлен иной размер сумм налога (страховых взносов), подлежащих уплате (доплате) на основе этой декларации (расчета) (сумма по данным налогового органа).

Дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушениях, предусмотренных статьями 119 Кодекса, рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Кодекса, если иное не предусмотрено Кодексом.

Вышеуказанный порядок применяется также в тех случаях, если по результатам камеральной налоговой проверки указанной налоговой отчетности выявлено только правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 119 Кодекса.

Должностное лицо налогоплательщика-организации привлекается за нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета к административной ответственности, предусмотренной статьей 15.5 КоАП РФ.

1.7. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119.1 Кодекса

Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных Кодексом, влечет налоговую ответственность, предусмотренную статьей 119.1 Кодекса.

При представлении налоговой декларации по НДС и других налогов (сборов, взносов) на бумажном носителе в случае, когда частью второй Кодекса установлена обязанность представления ее в электронной форме, такая декларация не считается представленной.

Дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушениях, предусмотренных статьями 119.1 Кодекса, рассматриваются в порядке, установленном статьей 101.4 Кодекса.

В случае единовременного установления фактов представления налоговой декларации (расчета) с нарушением законодательно установленного срока и с нарушением законодательно установленного способа ее представления, налоговый орган вправе рассмотреть дела о налоговых правонарушениях, предусмотренных статьями 119 и 119.1 Кодекса, в порядке, установленном статьей 101 Кодекса.

1.8. Состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 119.2 Кодекса

Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, образует состав налогового правонарушения по статье 119.2 Кодекса, привлечение к ответственности за которое осуществляется только после проведения камеральной налоговой проверки данного расчета.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговым органом могут быть подтверждены сведения, содержащиеся в расчете финансового результата инвестиционного товарищества, либо установлена недостоверность указанных сведений.

Дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 119.2 Кодекса, рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Кодекса.

Вышеуказанный порядок применяется также в тех случаях, если по результатам камеральной налоговой проверки расчета финансового результата инвестиционного товарищества выявлено только правонарушение, предусмотренное статьей 119.2 Кодекса.

1.9. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 статьи 119 Кодекса

На основании автоматически сформированных списков лиц, не представивших расчеты финансового результата инвестиционного товарищества, отдел камеральных проверок готовит материалы для привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 2 статьи 119 Кодекса, и осуществляет производство по делу о налоговом правонарушении в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса, независимо от проведения и реализации результатов камеральной налоговой проверки указанного расчета.

Должностное лицо налогоплательщика-организации привлекается за нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления расчета финансового результата инвестиционного товарищества к административной ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ.

1.10. Состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1.2 статьи 126 Кодекса

Непредставление в установленный срок Расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ (далее – Расчет по форме 6-НДФЛ) образует состав налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1.2 статьи 126 Кодекса, и влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Дела о выявленных в ходе камеральной налоговой проверки налоговых правонарушений, предусмотренных пунктом 1.2 статьи 126 Кодекса, подлежат рассмотрению в порядке, установленном статьей 101.4 Кодекса.

1.11. Состав налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 Кодекса

Неправомерное неудержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

- налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок;
- в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации;
- налоговым агентом исполнена обязанность по перечислению суммы налога до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

2. Камеральная налоговая проверка

2.1. Цель камеральной налоговой проверки и порядок ее проведения

Целью камеральной налоговой проверки является документальный контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 1 статьи 88 Кодекса камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) или заявления налогоплательщика о получении налоговых вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке, указанного в пункте 2 статьи 221.1 Кодекса, и документов, представленных налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом (далее - налогоплательщик), а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, в который представляются указанные налоговые декларации (расчеты, заявления, документы), или налоговым органом, уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

При представлении в течение срока проведения налогового мониторинга налоговой декларации (расчета) или уточненной налоговой декларации (уточненного расчета) за налоговый (отчетный) период года, за который проводится или проведен налоговый мониторинг, камеральная налоговая проверка не проводится, за исключением случая досрочного прекращения налогового мониторинга менее чем через три месяца со дня представления такой налоговой декларации (расчета). В этом случае камеральная налоговая проверка проводится со дня, следующего за днем досрочного прекращения налогового мониторинга (пункт 1.1 статьи 88 Кодекса).

Если налоговая декларация (расчет) направлена по почте, срок проведения камеральной налоговой проверки исчисляется с даты получения налоговой декларации (расчета) налоговым органом.

В акте камеральной налоговой проверки датой начала камеральной налоговой проверки указывается дата поступления налоговой декларации (расчета) в налоговый орган.

В соответствии с пунктом 2 статьи 88 Кодекса 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:

1) трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета), за исключением налоговой декларации по НДС;

2) двух месяцев со дня представления налоговой декларации по НДС и в течение шести месяцев со дня представления декларации по НДС иностранным лицом, состоящим на налоговом учете в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса. Срок камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС может быть продлен до трех месяцев со дня её представления (за исключением камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, представленной иностранным лицом, состоящим на учете в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса) в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах;

3) трех месяцев (в течение шести месяцев для иностранного лица, подлежащего постановке на учет в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса) для случаев, если налоговая декларация (расчет) не представлена налогоплательщиком - контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с главой 3.4 Кодекса, или иностранным лицом, подлежащим постановке на учет в

налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, в налоговый орган в установленный срок, на основе имеющихся у налоговых органов документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Срок исчисляется со дня истечения срока на представление такой налоговой декларации (расчета), установленного законодательством о налогах и сборах;

4) 30 календарных дней со дня представления налогоплательщиком заявления о получении налоговых вычетов по НДС в упрощенном порядке, указанного в пункте 2 статьи 221.1 Кодекса. Срок камеральной налоговой проверки может быть продлен при наличии признаков, указывающих на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, до трех месяцев со дня представления такого заявления;

5) трех месяцев, начиная с 16 июля года, следующего за налоговым периодом, за который не представлена налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных налогоплательщиком от продажи либо в результате дарения недвижимого имущества, на основании имеющихся у налоговых органов документов (информации) о таком налогоплательщике и об указанных доходах, полученных от регистрирующего органа;

6) трех месяцев за налоговые периоды истекшего календарного года начиная с 1 февраля следующего календарного года в отношении лица, ранее представившего единую упрощенную налоговую декларацию, на основе имеющихся у налоговых органов документов (информации) о налогоплательщике с учетом особенностей, указанных в Кодексе для данной категории налогоплательщиков.

С учетом положений абзаца 1 пункта 5 статьи 6.1 и пункта 2 статьи 88 Кодекса расчет срока камеральной налоговой проверки происходит следующим образом:

- в общем случае указанный срок истекает в соответствующее число третьего (в отдельных случаях второго, шестого) месяца с даты представления налоговой декларации (расчета);

- если в последнем месяце проверки нет такого числа, то срок проверки истекает в последний день этого месяца;

- если последний день этого срока приходится на выходной, нерабочий праздничный и (или) нерабочий день, то камеральная проверка должна закончиться в ближайший следующий за ним рабочий день (пункт 7 статьи 6.1 Кодекса).

Приостановление (возобновление) срока проведения камеральной налоговой проверки положениями статьи 88 Кодекса не предусмотрено.

Решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа .

В отношении налоговых деклараций по НДС, в которых заявлено право на возмещение сумм налога из бюджета, предусмотренное статьей 176 Кодекса, камеральная налоговая проверка может быть завершена по истечении одного месяца со дня представления налоговой декларации по НДС при одновременном соответствии следующим условиям:

- налогоплательщиком не представлено заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС;

- налогоплательщик, в соответствии с данными ПК «АСК НДС-2», относится к низкому, среднему либо неопределенному (для индивидуальных предпринимателей) уровню риска;

- возмещение НДС из бюджета Российской Федерации, заявленное в периоде, предшествующем налоговому периоду, за который представлена налоговая декларация по НДС и по решению о возмещении (полностью либо частично) подтверждение

суммы НДС к возмещению составило более 70% от суммы налога, заявлявшейся к возмещению;

- более 80% вычетов по НДС от общей суммы вычетов, заявленных налогоплательщиком в проверяемой налоговой декларации по НДС, приходится на контрагентов низкого, среднего либо неопределенного (индивидуальные предприниматели) уровней риска, и не менее 50% суммы налоговых вычетов по НДС приходится на контрагентов, указанных в налоговой декларации за предшествующий налоговый период;

- сумма уплаченных налогов за три года, предшествующих налоговому периоду, за который представлена налоговая декларация по НДС, превышает сумму налога, заявленную к возмещению из бюджета по такой декларации;

- отсутствие ошибок в налоговой декларации и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, приводящих к изменению налоговых обязательств;

- отсутствие противоречий между сведениями об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, и несоответствий сведениям об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (далее - Расхождения), либо Расхождения не свидетельствуют о занижении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации или о завышении суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета Российской Федерации;

- отсутствие признаков нарушений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, приводящих к завышению суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета либо к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации.

В отношении налоговых деклараций по акцизам на этиловый спирт, алкогольную и (или) подакцизную спиртосодержащую продукцию (далее – налоговая декларация по акцизам) камеральная налоговая проверка может быть завершена по истечении двух месяцев со дня представления указанной декларации при одновременном соблюдении следующих условий:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором представляется декларация по акцизам, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу Российской Федерации и в качестве налогового агента, составляет более 1 миллиарда рублей;

- сумма акциза (авансового платежа), подлежащая уплате в бюджет на основании данных проверяемой налоговой декларации по акцизам, уплачена в полном объеме в предусмотренные статьей 204 Кодекса сроки для уплаты по такой декларации;

- одновременно с налоговой декларацией по акцизам налогоплательщиком представлен реестр таможенных деклараций (полных таможенных деклараций), предусмотренных подпунктом 3 пункта 7, подпунктом 2 пункта 7.2 статьи 198 Кодекса, с указанием в нем регистрационных номеров соответствующих деклараций вместо копий указанных деклараций либо перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронной форме вместо копии заявлений и иных документов по всем соответствующим операциям, отраженным в налоговой декларации по акцизам, в целях подтверждения экспортных операций в соответствии с пунктом 4

раздела II Протокола о порядке взимания косвенных налогов, с условием подтверждения их обоснованности применения;

- отсутствие расхождений между налоговой базой по алкогольной и спиртосодержащей продукции, определенной налогоплательщиком в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 187 Кодекса, и объемом реализованных указанных подакцизных товаров за соответствующий налоговый период, отраженным в единой государственной автоматизированной информационной системе учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (ЕГАИС);

- отсутствие признаков нарушений норм налогового законодательства, в том числе признаков уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате акциза в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом учете, и (или) налоговой отчетности налогоплательщика.

В отношении налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ камеральная налоговая проверка может быть завершена в течение 10 / 15 рабочих дней с момента ввода налоговой декларации при условии представления налогоплательщиком полного пакета документов, подтверждающего право на налоговые вычеты:

- с заявленным остатком имущественного налогового вычета по расходам на приобретение жилья, а также остатком имущественного налогового вычета по расходам на уплату процентов по кредиту – в течение 10 рабочих дней;

- с заявленными социальными налоговыми вычетами, установленными статьей 219 Кодекса (за исключением социального налогового вычета по расходам на дорогостоящее лечение) – в течение 15 рабочих дней;

- с заявленным социальным налоговым вычетом по расходам на дорогостоящее лечение в размере, не превышающем 150 000 рублей – в течение 15 рабочих дней.

В случае, если налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных налогоплательщиком от продажи либо в результате дарения недвижимого имущества, не представлена в налоговый орган в установленный срок, камеральная налоговая проверка проводится на основе имеющихся у налоговых органов документов (информации) о таком налогоплательщике и об указанных доходах (пункт 1.2 статьи 88 Кодекса).

2.2. Камеральная проверка в случае смерти физического лица и (или) индивидуального предпринимателя

В случае смерти ИП его государственная регистрация в этом качестве автоматически прекращается на основании сведений, которые поступают из органов ЗАГС в течение 10 дней после регистрации факта смерти (пункт 2 статьи 22.3 Федерального закона N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей", пункт 3 статьи 85 Кодекса).

В случае, если физическое лицо-налогоплательщик объявлен умершим, обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается (подпункт 3 пункта 3 статьи 44 Кодекса).

Одновременно все процессуальные действия, связанные с оформлением акта о выявлении налогового правонарушения (при его установлении) и вынесением решения по результатам проводимой камеральной налоговой проверки, также прекращаются, поскольку обязанность по уплате налога и (или) сбора прекратилась со смертью физического лица и в указанном случае не представляется возможным соблюсти процедуры вручения акта налоговой проверки, рассмотрения материалов налоговой проверки, процедуры вынесения решений и направления их в адрес ИП,

предусмотренные нормами статей 100, 101, 176 (если была представлена налоговая декларация с заявленными суммами возмещения налога на добавленную стоимость) Кодекса.

В целях завершения камеральной налоговой проверки в указанном случае необходимо оформить докладную записку (на имя начальника (заместителя начальника) территориального налогового органа, составленной проверяющим, с указанием реквизитов документа, подтверждающего факт смерти (объявления умершим) физического лица) о прекращении мероприятий налогового контроля и процессуальных действий, предусмотренных нормами статей 100, 101, 176 (если была представлена налоговая декларация с заявленными суммами возмещения налога на добавленную стоимость) Кодекса, связанных с проведением камеральной налоговой проверки (в зависимости от того, на какой стадии налогового контроля наступил указанный факт), по причине наступления вышеуказанных обстоятельств.

В части подтвержденных налоговым органом сумм налога (до даты смерти или признания лица умершим), подлежащих возмещению из бюджета, необходимо отметить, что Кодекс не закрепляет за наследниками умершего индивидуального предпринимателя, физического лица право (возможность) возратить налоги, излишне им уплаченные или излишне с него взысканные.

В случаях вынесения судом решения о возврате наследникам указанных денежных средств и вступления его в законную силу налоговый орган исполняет указанное решение по аналогии с исполнением иных судебных решений.

2.3. Использование документов при проведении камеральной налоговой проверки

При проведении камеральных налоговых проверок кроме документов, которые представлены налогоплательщиком с налоговой декларацией (расчетом), используются и иные документы, имеющиеся у налогового органа, к ним относятся:

- ранее представленные налоговые декларации (расчеты);
- документы, полученные налоговым органом с первоначальной налоговой декларацией (расчетом) - при проведении камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации (расчета);
- документы, ранее полученные (составленные) в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, иных мероприятий налогового контроля;
- документы, полученные налоговым органом при осуществлении им иных функций, законодательно отнесенных к компетенции налоговых органов (по валютному контролю, проверок контрольно-кассовой техники, и т.д.);
- решения (постановления) налоговых органов, иных органов исполнительной власти, правоохранительных органов и судов;
- заявления и сообщения, полученные от налогоплательщика и третьих лиц;
- материалы, полученные от правоохранительных и иных органов, от внебюджетных фондов, в том числе в соответствии с ведомственными соглашениями с ФНС России, региональными ведомственными соглашениями и т.д.;
- банковские выписки, документы (информация), полученные от кредитных организаций, операторов цифрового рубля;
- информация, содержащаяся в информационно-аналитических ресурсах налоговых органов;
- информация и документы, полученные от контрагентов и иных лиц, касающиеся деятельности проверяемого лица;
- иные документы и сведения, полученные на законных основаниях.

2.4. Порядок проведения камеральной налоговой проверки

Камеральную налоговую проверку проводит налоговый орган, в который представлена налоговая декларация (расчет), или налоговый орган, уполномоченный федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (пункты 1, 2 статьи 88 Кодекса).

Данные всех налоговых деклараций (расчетов), представляемых на бумажных носителях и в электронной форме (по телекоммуникационным каналам связи, через личный кабинет) по форматам, утверждаемым приказами ФНС России, подлежат регистрации и вводу в автоматизированную информационную систему налоговых органов.

В отношении всех представленных налоговых деклараций (расчетов) проходит автоматизированная проверка контрольных соотношений показателей налоговых деклараций (расчетов) в целях проверки соблюдения порядка их заполнения (пункт 5 статьи 11.3, пункт 9 статьи 58 Кодекса). При этом, предусмотрены определенные контрольные соотношения, разработанные во исполнение пункта 5.3 статьи 174 Кодекса в отношении налоговых деклараций по НДС и пункта 7 статьи 431 Кодекса в отношении расчета по страховым взносам, при срабатывании которых происходит отказ в приеме налоговой декларации (расчета). В случае представления в срок налоговой декларации (расчета), в которой (котором) устранены несоответствия контрольным соотношениям, датой представления указанной налоговой декларации (расчета) считается дата представления, которая в соответствии с пунктом 5.3 статьи 174 Кодекса либо пунктом 7 статьи 431 Кодекса была признана непредставленной.

В обязательном порядке проверяется своевременность представления налоговой декларации (расчета) в установленные сроки (подпункт 4 пункта 1 статьи 23, пункт 6 статьи 80, пункт 2 статьи 88 Кодекса), информация учитывается при принятии решения по результатам камеральной налоговой проверки.

После прохождения налоговой декларацией (расчетом) автоматизированного контроля и сверки контрольных соотношений принимается решение о необходимости (об отсутствии необходимости) проведения мероприятий налогового контроля. Основаниями для проведения мероприятий налогового контроля могут быть:

- наличие ошибок (противоречий), выявленных в ходе проверки контрольных соотношений, а также наличие несоответствий между представленной налоговой отчетностью и сведениями (документами), которыми располагает налоговый орган;
- заявлена сумма НДС, акциза к возмещению, НДС/Л к возврату;
- заявлена льгота;
- уточненные декларации (расчеты), в которых по сравнению с ранее представленными в налоговые органы налоговыми декларациями (расчетами) уменьшены причитающиеся к уплате суммы налогов;
- применены пониженные ставки налога (страховых взносов);
- представлена декларация по налогу, связанному с использованием природных ресурсов.

В целях повышения эффективности администрирования, а также при сокращении объема истребуемых у налогоплательщиков документов проведение камеральных налоговых проверок осуществляется с применением риск-ориентированного подхода.

При этом налоговым органом используются внутренние информационные ресурсы, а также иные источники информации, доступные налоговым органам, в том числе открытые источники информации.

По декларациям, не требующим проведения мероприятий налогового контроля, камеральная налоговая проверка может быть завершена ранее сроков, установленных пунктом 2 статьи 88 Кодекса.

Должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, рассматривает представленные налогоплательщиком пояснения и документы, а также иную информацию, полученную налоговым органом в ходе проведения мероприятий налогового контроля.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа осуществляет также:

а) проверку сопоставимости показателей налоговой декларации (расчета) с показателями налоговой декларации (расчета) предыдущего отчетного (налогового) периода;

б) взаимоувязку показателей проверяемой налоговой декларации (расчета) с показателями налоговых деклараций (расчетов) по другим видам налогов и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) проверку достоверности показателей налоговой декларации (расчета) на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации, а также информации внешних источников;

г) проводит контроль правильности и полноты исчисления налоговой базы, обоснованности применения налоговых льгот, налоговых ставок, налоговых вычетов, завышения суммы налога к возмещению из бюджета, неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате;

д) проверяет правомерность представления единой (упрощенной) налоговой декларации (в случае ее представления);

е) принимает решение о проведении необходимого перечня мероприятий налогового контроля по результатам проведенного автоматизированного контроля, сопоставления данных, информации из внешних источников, документов, представленных налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией (расчетом), данных информационных ресурсов, а также информации из внешних источников, правильности и полноты исчисления налоговой базы, проверки обоснованности применения налоговых льгот, налоговых ставок;

ж) учитывает положения Манифеста ФНС России, а также принципы истребования документов (информации) «Разумное истребование» при принятии решения о необходимости проведения мероприятий налогового контроля;

з) анализирует показатели выручки, рентабельности, налоговой нагрузки, проводит сопоставление показателей налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской (финансовой) отчетности с показателями по аналогичным налогоплательщикам и со среднеотраслевыми показателями (возможно по предыдущим периодам), в случае значительного отклонения устанавливает причину расхождений;

и) сверяет содержащиеся в налоговой декларации по НДС сведения об операциях с данными об этих же операциях, отраженными в налоговой декларации по НДС контрагента;

к) отрабатывает имеющиеся риски и анализирует результаты контрольных соотношений.

2.5. Выявление ошибок (противоречий) в ходе камеральной налоговой проверки

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, должностными лицами налогового органа, проводящими камеральную налоговую

проверку, выполняется процедура, предусмотренная пунктом 3 статьи 88 Кодекса, по направлению налогоплательщику требования о представлении пояснений или внесения изменений в налоговую декларацию (расчет), которая является обязательной перед составлением Акта налоговой проверки.

Рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок по отдельным налогам (сборам, страховым взносам) могут быть установлены особенности направления указанных требований.

Вместе с тем не допускается подмена мероприятий налогового контроля, регламентированных, в том числе статьей 93 Кодекса, направлением требования в адрес налогоплательщика без учета принципов истребования (законности, определенности, однократности, приоритета получения информации из доступных государственных ресурсов, риск-ориентированного подхода).

Следует учитывать, что положения пункта 3 статьи 88 Кодекса в части полномочий налоговых органов по истребованию у налогоплательщика пояснений, не распространяются на камеральную налоговую проверку заявления о получении налоговых вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке.

Для подтверждения достоверности данных, отраженных в налоговой декларации (расчете), налогоплательщик вместе с пояснениями вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность сведений, отраженных в налоговой декларации (расчете).

Плательщики НДС, которые обязаны подавать соответствующую налоговую декларацию в электронной форме, пояснения в отношении выявленных в разделах 8 - 12 расхождений должны представлять в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (пункт 3 статьи 88 Кодекса) в соответствии с форматом, утвержденным приказом ФНС России. При представлении налогоплательщиком пояснений на бумажном носителе или не по установленному формату, они не считаются представленными.

Непредставление (несвоевременное представление) пояснений либо уточненной налоговой декларации в установленный срок влекут налоговую ответственность, предусмотренную пунктами 1, 2 статьи 129.1 Кодекса.

2.6. Мероприятия налогового контроля

В ходе проведения камеральных налоговых проверок кроме направления требования о представлении пояснений в рамках пункта 3 статьи 88 Кодекса при необходимости должностное лицо проводит следующие мероприятия налогового контроля:

- направляет уведомление о вызове налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений в соответствии с положениями статьи 31 Кодекса;
- направляет запросы в банк, оператору платформы цифрового рубля согласно положениям статьи 86 Кодекса;
- в соответствии со статьей 90 Кодекса вызывает на допрос (опрос) свидетелей, либо направляет поручение о допросе в иной налоговый орган, где фактически стоит на учете соответствующий свидетель;
- проводит осмотр территорий, помещений, документов и предметов с учетом ограничений, предусмотренных статьей 92 Кодекса;
- истребует у проверяемого лица, а также иных лиц, располагающих необходимыми документами (сведениями, информацией), документы (сведения, информацию) необходимые для проверки с учетом соблюдения положений статей 93, 93.1 Кодекса;

- назначает в соответствии со статьей 95 Кодекса проведение экспертизы;
- в соответствии со статьей 96 Кодекса привлекает специалиста;
- в соответствии со статьей 97 Кодекса привлекает переводчика;
- иные мероприятия налогового контроля.

2.6.1. Направление налоговым органом запросов в банк

В случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 86 Кодекса, налоговые органы вправе запрашивать у банков (операторов платформы цифрового рубля) справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке, счетов цифрового рубля и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, вкладах (депозитах), счетах цифрового рубля, выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), выписки по счетам цифрового рубля организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств.

Запрос в банк о представлении выписки по операциям на счетах физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, по их вкладам (депозитам), должностное лицо направляет только после получения согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) ФНС России (абзац 3 пункта 2 статьи 86 Кодекса).

Полученные сведения подлежат анализу, в том числе при проведении проверки в соответствии с законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники.

2.6.2. Допрос свидетеля

В рамках камеральной налоговой проверки для выяснения отдельных обстоятельств, а также в целях сбора доказательной базы, может быть инициирована процедура допроса свидетеля в соответствии с положениями статьи 90 Кодекса.

В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому предположительно могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, с учетом ограничений, установленных пунктом 2 статьи 90 Кодекса. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Уведомление о вызове для дачи показаний может быть передано физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика, а также может быть передано физическому лицу в электронной форме через личный кабинет на едином портале государственных и муниципальных услуг.

При подготовке и направлении уведомлений (поручений о допросе свидетеля) следует учитывать:

- необходимость вызова на допрос конкретных лиц с учетом их роли и значимости их показаний, в том числе в соотношении с предполагаемыми результатами мероприятий налогового контроля;
- поручение о допросе свидетеля формулируется с указанием целей и задач допроса в рамках конкретной налоговой проверки;
- уведомления о вызове на допрос направляются заблаговременно.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации (пункт 3 статьи 90 Кодекса).

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по

делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 128 Кодекса. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 128 Кодекса.

Допрос свидетеля может проводиться как в налоговом органе (пункт 1 статьи 90 Кодекса), так и по месту пребывания (месту жительства) свидетеля (пункт 4 статьи 90 Кодекса):

- если физическое лицо не в состоянии явиться в налоговый орган из-за болезни, старости или инвалидности;
- в иных случаях по усмотрению должностного лица налогового органа по согласованию с физическим лицом.

Допрос свидетеля проводит должностное лицо налогового органа (пункт 5 статьи 90 Кодекса).

Перед началом допроса должностное лицо проверяет документы, которые удостоверяют личность свидетеля, а также изучает сведения, влияющие на возможность его допроса (пункт 2 статьи 90 Кодекса). Должностное лицо выясняет, владеет ли свидетель русским языком, при необходимости принимает решение о приглашении переводчика (пункт 1 статьи 97 Кодекса).

Нормы статьи 90 Кодекса не ограничивают возможность проведения должностным лицом налогового органа процедуры допроса свидетеля по месту его фактического местонахождения при соответствующем уведомлении свидетеля и получении его согласия.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля (пункт 2 статьи 90 Кодекса):

1. Лица, которые в силу возраста либо имеющих у них физических или психических недостатков не могут правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, к ним могут быть отнесены:

- дети в возрасте до 14 лет (подпункт 1 пункта 2 статьи 90);

Допрос лица, не достигшего возраста 16 лет, проводится с обязательным участием педагога или психолога (статья 25.6 КоАП РФ).

- лицо с физическими или психическими недостатками. Причем независимо от того, признаны они судом недееспособными на основании пункта 1 статьи 29 ГК РФ или нет.

2. Лица, которые в силу специфики своей профессиональной деятельности получили сведения, относящиеся к их профессиональной тайне (подпункт 2 пункта 2 статьи 90 Кодекса). Например,

- адвокаты (статья 8 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»);
- аудиторы (статья 9 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»);
- нотариусы (часть 3 статьи 16 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1);
- врачи (часть 2 статьи 13 Федерального закона от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации»);
- священнослужители (пункт 7 статьи 3 Федерального закона от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»).

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля (пункт 5 статьи 90 Кодекса).

Ход и результаты допроса должностное лицо отражает в протоколе допроса свидетеля (пункт 1 статьи 90, статья 99 Кодекса). Указанный протокол составляется на

русском языке и должен содержать следующие сведения (пункты 1, 2 статьи 99 Кодекса):

- 1) наименование;
- 2) место и дату производства допроса;
- 3) время начала и окончания допроса;
- 4) должность, Ф.И.О. лица, составившего протокол;
- 5) Ф.И.О. каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- 6) содержание и последовательность проведения допроса;
- 7) существенные для дела факты и обстоятельства, выявленные при допросе.

Должностное лицо в обязательном порядке указывает в протоколе допроса ссылку на статью 51 Конституции РФ.

Протокол подписывают все участники допроса и присутствующие лица при допросе, если они заявлены в протоколе (пункты 3, 4 статьи 99 Кодекса).

Копия протокола допроса вручается должностным лицом свидетелю под расписку. В случае отказа свидетеля от получения протокола, должностное лицо делает в протоколе соответствующую отметку (пункт 6 статьи 90 Кодекса).

2.6.3. Осмотр помещений, территорий, документов, предметов

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 92 Кодекса, в рамках камеральной налоговой проверки в отношении всех налогов допускается проведение осмотра в случаях:

- проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение (пункт 8 статьи 88 Кодекса);
- выявления при проверке декларации по НДС противоречия (несоответствия), свидетельствующего о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы НДС к возмещению (пункт 8.1 статьи 88 Кодекса);
- выявления несоответствия в сведениях об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости в поданной отчетности (документах) (пункт 8.9 статьи 88 Кодекса).

Осмотр помещений и территорий проверяемого лица, документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, производящего осмотр (пункт 1 статьи 92 Кодекса), которое утверждается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 92 Кодекса).

При оформлении и составлении постановлений, протоколов осмотра следует руководствоваться следующим:

- постановление составляется по установленной форме;
- постановление должно содержать ссылку на пункты 8, 8.1 и 8.9 статьи 88 Кодекса (при этом до момента осмотра налогоплательщику должно быть направлено требование по указанным нормам Кодекса);
- указывается адрес осмотра и сведения, идентифицирующие предметы и документы, подлежащие осмотру;
- постановление должно соответствовать требованиям статьи 92 Кодекса и содержать предусмотренные законом основания для проведения осмотра.

Согласие собственника (арендатора, уполномоченного лица) не является необходимым условием для проведения осмотра. Должностное лицо производит осмотр в присутствии понятых (пункт 3 статьи 92 Кодекса). В качестве понятых могут приглашаться любые незаинтересованные лица в количестве не менее двух человек (пункт 2 статьи 98 Кодекса). Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов и налогоплательщика (пункт 4 статьи 98 Кодекса).

Из взаимосвязанных положений подпункта 6 пункта 1 статьи 31, пункта 2 статьи 91, пункта 1 статьи 92 Кодекса следует, что налоговые органы вправе производить осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов, вправе осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, вправе проводить осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

Доступ в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц не допускается, кроме случаев, установленных федеральным законом, или по решению суда (статья 25 Конституции РФ, пункт 5 статьи 91 Кодекса).

Осмотр предметов и документов налоговым органом допускается также в случаях, когда (пункт 2 статьи 92 Кодекса):

- документы и предметы, получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля;
- владелец предметов дал согласие на проведение их осмотра.

При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель (пункт 3 статьи 92 Кодекса), а также специалисты (пункт 3 статьи 92, статьи 96 Кодекса).

При проведении осмотра допускается проведение допроса свидетелей при соблюдении положений статьи 90 Кодекса.

По результатам осмотра составляется протокол (пункт 5 статьи 92 Кодекса), форма которого утверждается приказом ФНС России.

Протокол осмотра территорий, помещений, документов, предметов составляется на русском языке и должен содержать следующие сведения (пункты 1,2 статьи 99 Кодекса):

- 1) наименование;
- 2) место и дату составления протокола;
- 3) время начала и окончания осмотра;
- 4) должность, Ф.И.О. лица, которое составило протокол;
- 5) сведения о лицах, которые участвовали при осмотре;
- 6) сведения об объектах осмотра и их местонахождении;
- 7) подробное описание результатов осмотра.

Протокол осмотра подписывается всеми лицами, которые принимали участие в осмотре. При этом и налогоплательщик (его представитель), и понятые, и присутствующие специалисты могут занести в протокол или приложить к нему свои замечания (пункт 3 статьи 99 Кодекса).

В необходимых случаях должностное лицо при осмотре производит фото- и киносъемку, видеозапись, снимает копии с документов или производит другие действия (пункт 4 статьи 92 Кодекса). Фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия, прилагаются должностным лицом к протоколу (пункт 5 статьи 99 Кодекса).

В рамках подпункта 4 пункта 1 статьи 92 Кодекса должностное лицо налогового органа в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты контроля, вправе производить осмотр территорий, помещений проверяемого лица при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля при рассмотрении материалов налоговой проверки.

2.6.4. Экспертиза

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по

осуществлению налогового контроля, на договорной основе может быть привлечен эксперт (статья 95 Кодекса).

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.

В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта (абзац 2 пункта 3 статьи 95 Кодекса).

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, о чем составляется протокол.

Протокол составляется на русском языке и должен содержать следующие сведения (пункты 1, 2 статьи 99 Кодекса):

- наименование;
- место и дату ознакомления;
- время начала и окончания мероприятия;
- должность, фамилию, имя, отчество лица, составившего протокол;
- фамилию, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в ознакомлении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о владении русским языком;
- содержание и последовательность проведения ознакомления.

Эксперт вправе (пункты 4, 5 статьи 95 Кодекса):

- знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы;
- ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов проверки;
- отказаться от дачи заключения, если предоставленные материалы являются недостаточными или эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. В этом случае эксперт составляет сообщение о невозможности дать заключение и направляет его в налоговый орган, который вынес постановление о назначении экспертизы (пункт 9 статьи 95 Кодекса).

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени, в котором излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение (пункт 8 статьи 95 Кодекса).

Отказ эксперта от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса. Дача экспертом заведомо ложного заключения влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 129 Кодекса.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право (пункты 6, 7, 9 статьи 95 Кодекса):

- ознакомиться с постановлением о назначении экспертизы;
- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- требовать, чтобы ему разъяснили его права
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при

производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

- ознакомиться с заключением эксперта или с сообщением эксперта о невозможности дать заключение;
- дать свои объяснения по заключению эксперта;
- заявить возражение на заключение эксперта;
- просить о постановке дополнительных вопросов эксперту;
- просить о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

В исключительных случаях может быть назначена дополнительная либо повторная экспертиза в соответствии с пунктом 10 статьи 95 Кодекса.

2.6.5. Привлечение специалиста

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Специалисты также могут привлекаться к участию в рассмотрении материалов налоговой проверки по решению руководителя налогового органа (его заместителя), который рассматривает материалы (абзац 2 пункта 4 статьи 101 Кодекса).

Отказ специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса.

2.6.6. Привлечение переводчика

В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик (подпункт 11 пункта 1 статьи 31, пункт 1 статьи 97 Кодекса).

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода либо понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Недопустимо совмещать в одном лице функции представителя лица, участвующего в рассмотрении материалов проверки, и переводчика.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Отказ переводчика от участия в проведении налоговой проверки влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 1 статьи 129 Кодекса. Осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет налоговую ответственность, предусмотренную пунктом 2 статьи 129 Кодекса.

2.6.7. Истребование документов в рамках статей 93, 93.1 Кодекса

Должностное лицо все мероприятия налогового контроля в рамках проведения камеральной налоговой проверки (в том числе, истребование пояснений, документов и т.п.) осуществляет в пределах сроков, установленных пунктом 2 статьи 88 Кодекса.

Допускается истребование документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 Кодекса после окончания камеральной налоговой проверки в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля на основании пункта 6 статьи 101 Кодекса либо в рамках конкретной сделки на основании пункта 2 статьи 93.1 Кодекса.

При истребовании документов (информации) в рамках камеральной налоговой проверки должностные лица налоговых органов руководствуются следующими принципами: законность, риск-ориентированный подход, определенность, однократность, приоритет получения информации из доступных государственных ресурсов, цифровая среда, срочность. Должностное лицо не вправе истребовать документы, по которым у налогоплательщика отсутствует обязанность их ведения.

Истребование документов (информации) проводится в комплексе с иными мероприятиями налогового контроля.

В рамках истребования документов в соответствии с пунктом 2 статьи 93 Кодекса правом налогового органа является обеспечение ознакомления с подлинниками документов, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Документы, полученные налоговым органом при проведении мероприятий налогового контроля, подлежат обязательной регистрации в информационных ресурсах налоговых органов и могут быть использованы налоговыми органами в рамках своих полномочий.

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговый орган оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет административную ответственность должностных лиц организации (гражданина, в том числе являющегося индивидуальным предпринимателем, либо занимающегося частной практикой в соответствии с законодательством Российской Федерации), предусмотренную частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ.

Для истребования документов налоговый орган выставляет налогоплательщику соответствующее требование (пункт 1 статьи 93 Кодекса).

При формировании требования должностное лицо использует четкие формулировки, позволяющие налогоплательщику однозначно понимать, какие документы необходимо представить налоговому органу.

При направлении требования в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, требование подписывается отправителем усиленной квалифицированной электронной подписью.

Налогоплательщику, на которого возложена обязанность представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, требования о представлении документов (информации) направляются также в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика. При передаче по телекоммуникационным каналам связи требование считается полученным на шестой рабочий день со дня направления, указанного в подтверждении даты отправки электронного документа (абзац 8 пункта 4 статьи 31, пункт 2 статьи 6.1 Кодекса).

В случаях отсутствия у налогоплательщика обязанности представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, требование может быть передано (направлено) следующими способами (пункт 4 статьи 31 Кодекса):

- под расписку;
- по почте заказным письмом;
- в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (при наличии возможности);
- через личный кабинет налогоплательщика (при наличии регистрации);
- через многофункциональный центр (МФЦ) предоставления государственных и муниципальных услуг.

Момент передачи требования под расписку определяется по отметке о его получении, которую на требовании проставляет налогоплательщик или его представитель.

При направлении требования по почте заказным письмом датой его получения в соответствии с положениями пункта 6 статьи 6.1, абзаца 3 пункта 4 статьи 31 Кодекса будет являться шестой день со дня отправки такого заказного письма.

В исключительных случаях, датой получения документа признается дата фактического получения требования (отслеживание трек-номера Почты России).

Адрес получателя указывается в соответствии с пунктом 5 статьи 31 Кодекса.

При направлении требования через личный кабинет налогоплательщика датой его получения считается день, следующий за днем размещения документа в личном кабинете налогоплательщика (статья 11.2, пункт 4 статьи 31 Кодекса).

При направлении требования через МФЦ датой его получения считается день, следующий за днем получения такого требования МФЦ (пункт 4 статьи 31 Кодекса).

В соответствии с пунктом 7 статьи 88 Кодекса при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением:

- документов, подтверждающих право на налоговые льготы у налогоплательщиков, использующих такие льготы (пункт 6 статьи 88 Кодекса). Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими (пункт 1 статьи 56 Кодекса). К налоговым льготам также относится возможность не уплачивать тот или иной налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере;

- документов, которые в соответствии с положениями Кодекса должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены вместе с декларацией (расчетом) (пункт 7 статьи 88 Кодекса);

- документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов (статья 172) при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога (пункт 8 статьи 88 Кодекса);

- счета-фактуры, первичные и иные документы, в случаях выявления противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 Кодекса возложена обязанность по представлению указанной налоговой декларации), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с главой 21 Кодекса возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению (пункт 8.1 статьи 88 Кодекса);

- сведений о периоде участия налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества (сведения запрашиваются только при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц) (пункт 8.2 статьи 88 Кодекса);

- документов, являющихся основанием для исчисления и уплаты налогов,

связанных с использованием природных ресурсов (пункт 9 статьи 88 Кодекса);

- первичных и иных документов, подтверждающих изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом) (пункт 8.3 статьи 88 Кодекса). Если указанный двухлетний срок не истек, налоговый орган вправе требовать от налогоплательщика только представления пояснений, обосновывающих изменение суммы налога к уплате либо размер полученного убытка (абзацы 2, 3 пункта 3 статьи 88 Кодекса). При этом налогоплательщик вправе приложить к пояснениям документы, подтверждающие достоверность данных представленной отчетности (пункт 4 статьи 88 Кодекса);

- счетов-фактур, первичных и иных документов, относящихся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости при выявлении несоответствий между сведениями, содержащимися в налоговой декларации по НДС (единой (упрощенной) декларации, УСН или в общем случае ЕСХН), сведениями, отраженными в отчете об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости, и (или) документами, содержащими реквизиты прослеживаемости, которые представил налогоплательщик (другой налогоплательщик). Выявлены несоответствия между сведениями указанного отчета налогоплательщика и отчета, поданного другим налогоплательщиком (пункт 8.9 статьи 88 Кодекса).

- документы и сведения, которые подтверждают соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям к таким проектам и (или) их участникам, установленным Кодексом и (или) законами соответствующих субъектов РФ в случаях, если налогоплательщик, использующий налоговые льготы, предусмотренные для участников региональных инвестиционных проектов Кодексом и (или) законами субъектов РФ, представил в налоговый орган декларацию (расчет), в которой заявлена такая льгота (пункт 12 статьи 88 Кодекса);

- первичные и иные документы, подтверждающие возврат подакцизных товаров и правомерность применения вычетов сумм акциза (за исключением документов, ранее представленных по иным основаниям) при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по акцизам, в которой заявлены налоговые вычеты, предусмотренные статьей 200 Кодекса в связи с возвратом покупателем налогоплательщику ранее реализованных подакцизных товаров (за исключением алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции); налоговой декларации по акцизам, представленной в связи с возвратом налогоплательщиком - производителем алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции этилового спирта поставщику-производителю этилового спирта, налоговой декларации по акцизам, отражающей налоговые вычеты сумм акциза, уплаченных налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию Российской Федерации, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (пункт 8.4 статьи 88 Кодекса);

- сведения и документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов (пункт 8.6 статьи 88 Кодекса). А также истребование документов допустимо при неотражении сумм (в том числе исчисленных страховых взносов по дополнительным тарифам на обязательное пенсионное страхование, страховых

взносов на дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий плательщиков) в расчетах по страховым взносам при проведении камеральной проверки расчета по страховым взносам, в котором не отражены (не корректно отражены) суммы страховых взносов по дополнительным тарифам на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на дополнительное социальное обеспечение отдельных категорий плательщиков;

- пояснения, касающиеся применения инвестиционного налогового вычета или федерального инвестиционного налогового вычета, и (или) первичные и иные документы, подтверждающие правомерность применения одного из этих вычетов при проведении камеральной проверки декларации по налогу на прибыль, в которой заявлен инвестиционный налоговый вычет или федеральный инвестиционный налоговый вычет, которые предусмотрены статьями 286.1, 286.2 Кодекса (пункт 8.8 статьи 88 Кодекса);

- иных случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании подпункта 5 пункта 1 статьи 23 Кодекса налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, вправе запросить книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней (30 дней – при налоговой проверке иностранного лица, подлежащего постановке на учет в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса, 30 дней – при обнаружении несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа при подтверждении вывоза товара за пределы таможенной территории ЕАЭС в соответствии с пунктом 1.2 статьи 165 Кодекса) со дня получения соответствующего требования (пункт 6 статьи 6.1, пункт 3 статьи 93 Кодекса).

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение установленного срока, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

Указанное уведомление может быть представлено в налоговый орган проверяемым лицом лично или через представителя либо передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Лица, на которых в соответствии с пунктом 3 статьи 80 Кодекса не возложена обязанность по представлению налоговой декларации в электронной форме, вправе направить указанное уведомление по почте заказным письмом.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение (пункт 3 статьи 93 Кодекса).

При принятии решения о продлении срока представления документов учитываются:

- причины, по которым налогоплательщик не может вовремя представить документы;
- объем истребованных документов;
- факт частичной передачи документов;

- сроки, в которые проверяемое лицо может представить документы.
- другие имеющие значение обстоятельства.

Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган проверяемым лицом лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (пункт 2 статьи 93 Кодекса).

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представление документов, составленных в электронной форме по форматам, установленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, осуществляется по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Истребуемые документы, составленные на бумажном носителе, могут быть представлены в электронной форме в виде электронных образов документов (документов на бумажном носителе, преобразованных в электронную форму путем сканирования с сохранением их реквизитов) по форматам, установленным федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы (5 статьи 93 Кодекса).

В соответствии со статьей 93.1 Кодекса должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента:

- документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) у контрагента, у лица, которое осуществляет (осуществляло) ведение реестра владельцев ценных бумаг, или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), эти документы (информацию), в том числе связанные с ведением реестра владельца ценных бумаг;

- сведения, касающиеся деятельности инвестиционного товарищества за проверяемый период при проведении камеральной налоговой проверки расчета финансового результата инвестиционного товарищества, налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества, у участника договора инвестиционного товарищества - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета:

- 1) состав участников договора инвестиционного товарищества, включая сведения об изменениях состава участников указанного договора;

- 2) состав участников договора инвестиционного товарищества - управляющих товарищей, включая сведения об изменениях состава таких участников указанного договора;

3) доля прибыли (расходов, убытков), приходящаяся на каждого из управляющих товарищей и товарищей;

4) доля участия каждого из управляющих товарищей и товарищей в прибыли инвестиционного товарищества, установленная договором инвестиционного товарищества;

5) доля каждого из управляющих товарищей и товарищей в общем имуществе товарищей;

6) изменения в порядке определения участником договора инвестиционного товарищества - управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расходов, произведенных в интересах всех товарищей для ведения общих дел товарищей, в случае, если такой порядок установлен договором инвестиционного товарищества.

При проведении камеральной налоговой проверки должностное лицо вправе ознакомиться с подлинниками ранее истребованных в рамках статей 93, 93.1 Кодекса документов (пункт 2 статьи 93 Кодекса), в таких случаях, как:

- обнаружение несоответствий сведений, имеющихся у налогового органа, сведениям, представленным налогоплательщиком;

- необходима сверка представленных налогоплательщиком копий с соответствующими оригиналами документов.

Уведомление о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, лицу, в отношении которого проводится проверка (его представителю), может быть:

- вручено под расписку;
- направлено по почте заказным письмом;
- передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, либо через личный кабинет налогоплательщика.

За непредставление оригиналов документов, запрошенных налоговым органом для ознакомления, должностное лицо организации (индивидуальный предприниматель) может быть привлечено (привлечен) к административной ответственности, предусмотренной частью 1 статьи 19.4 КоАП РФ за неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица налогового органа.

Взаимодействие налоговых органов по выполнению поручений об истребовании в рамках статьи 93.1 Кодекса документов (информации) осуществляется следующим образом:

Налоговый орган, осуществляющий налоговую проверку или иные мероприятия налогового контроля, направляет поручение об истребовании документов (информации) в налоговый орган по месту учета контрагента проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) либо лица, располагающего документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

В случае, если контрагент проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) состоит на учете в том же налоговом органе, где осуществляется проведение налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа подписывается требование о представлении документов (информации). При этом поручение об истребовании документов (информации) не составляется.

Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в срок, указанный в пункте 5 статьи 93.1 Кодекса, налоговый орган на основании уведомления

лица, у которого истребованы документы (информация), вправе продлить срок представления этих документов (информации).

Продление срока представления документов (информации) осуществляется налоговым органом по месту учета лица, у которого истребованы документы (информация).

Перед направлением требования (поручения) должностное лицо в обязательном порядке проводит анализ ранее истребованных документов (информации) с целью исключения случаев повторного и (или) избыточного истребования.

При формировании поручения об истребовании документов (информации) должностное лицо налогового органа:

- в пределах полномочий оценивает риски нарушения законодательства о налогах и сборах и их существенность;
- в случаях если документы (информация) не предоставлялись ранее: анализирует возможность получения документов (информации) из имеющихся информационных ресурсов и от других органов власти (например, находятся в открытом доступе, в распоряжении иных государственных органов, могут быть получены по СМЭВ, либо выгружаются на постоянной основе в рамках межведомственных соглашений);
- указывает в поручении при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации);
- оценивает дальнейшее использование полученных документов (информации) в качестве доказательной базы;
- учитывает цели и задачи, которые должны быть достигнуты при истребовании;
- учитывает способность организации предоставить ответ на требование (например, в ЕГРЮЛ содержится информация об отсутствии данного лица по юридическому адресу).

Истребование документов у контрагента, либо иного лица осуществляется в случае невозможности истребования у проверяемого лица, либо в случае обоснованных сомнений относительно полученных у проверяемого лица документов. В частности, при истребовании документов по цепочке необходимо последовательно истребовать документы начиная с непосредственного контрагента проверяемого лица. При этом не допускается истребование документов в первую очередь у крупнейших налогоплательщиков.

Контроль хода исполнения поручения осуществляется должностными лицами на постоянной основе.

Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных пунктами 2 и 5 статьи 93 Кодекса.

В соответствии с абзацем третьим пункта 1 статьи 93.1 Кодекса должностное лицо налогового органа, проводящее налоговый мониторинг, вправе истребовать у контрагента или иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности организации, в отношении которой проводится налоговый мониторинг, эти документы (информацию).

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьями 126, 126.1, 126.3 Кодекса.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 129.1 Кодекса.

За непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок

либо отказ от представления в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, предусматривается административная ответственность в виде наложения штрафа на граждан или должностных лиц организации в соответствии с частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ.

2.6.8. Направление запросов в компетентные органы иностранных государств

При проведении камеральной налоговой проверки запросы в компетентные органы иностранных государств направляются в тех случаях, когда исчерпаны все внутренние возможности или получение информации внутри Российской Федерации не представляется возможным.

Под внутренними возможностями понимаются все мероприятия налогового контроля, предусмотренные Кодексом (истребование документов, допросы свидетелей, получение пояснений налогоплательщика, направление запросов в органы исполнительной власти в соответствии с заключенными соглашениями или совместными приказами и др.) с целью получения необходимой информации.

Направление запросов в компетентные органы иностранных государств производится при наличии следующих оснований:

а) информация о регистрации иностранного партнера проверяемого налогоплательщика не подтверждается информацией, полученной из открытых баз данных о регистрации субъектов права иностранных государств (только в отношении государств, у которых имеются открытые базы данных);

б) имеются сведения, свидетельствующие о применении налогоплательщиком схемы уклонения от налогообложения, т.е. сделка содержит признаки совершения проверяемым налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах.

Запросы в компетентные органы иностранных государств направляются, если у налогового органа возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика, связанной с лицами, находящимися в иностранных государствах.

Направление запросов в компетентные органы иностранных государств, осуществляется в соответствии с методическими указаниями о порядке обмена информацией по запросу с компетентными органами иностранных государств.

Обмен информацией осуществляется с компетентными органами тех иностранных государств, с которыми существуют действующие международные договоры.

2.7. Особенности проведения проверки при экспортно-импортных операциях

2.7.1. Экспортные операции

При реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также припасов, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 процентов при условии представления в налоговый орган документов (реестров), предусмотренных статьей 165 Кодекса.

В соответствии с подпунктами 1, 2, 4 - 6 пункта 1, пунктами 2 и 2.1 статьи 165 Кодекса, а также подпунктом 3 пункта 3.1 и подпунктом 2 пункта 3.7 статьи 165 Кодекса представление реестров в электронной форме в подтверждение обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по НДС обязательно. По остальным операциям налогоплательщики представляют подтверждающие документы на бумажном носителе или реестры в электронной форме.

Исчисление срока для представления документов (их копий) либо реестров осуществляется в соответствии с положениями пункта 9 статьи 165 Кодекса.

Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку (налоговый мониторинг), вправе выборочно истребовать у налогоплательщика документы, сведения из которых включены в реестры, в соответствии с пунктом 15 статьи 165 Кодекса.

При реализации товаров, вывезенных с территории Российской Федерации на территорию государства-члена ЕАЭС, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в налоговые органы представляются документы, предусмотренные Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

В соответствии с пунктом 1.3 статьи 165 Кодекса в случае представления налогоплательщиком одновременно с налоговой декларацией в налоговый орган в электронной форме перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее – заявлений), могут не представляться следующие документы:

- транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства-члена ЕАЭС,
- договоры (контракты), заключенные с налогоплательщиком другого государства-члена ЕАЭС или с налогоплательщиком государства, не являющегося членом ЕАЭС, на основании которых осуществляется экспорт товаров.

Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку (налоговый мониторинг), вправе выборочно истребовать у налогоплательщика документы, сведения из которых включены в перечень заявлений, реквизиты которых указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений.

В случае, если по требованию налогового органа налогоплательщиком не представлены документы, сведения из которых включены в заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов в соответствующей части считается неподтвержденной.

2.7.2. Импортные операции

Порядок начисления и уплаты НДС при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (импорте) регулируется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Кодекса.

НДС при импорте из стран, не входящих в ЕАЭС, уплачивается таможенному органу при ввозе товаров в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления или переработки для внутреннего потребления (подпункт 4 пункта 1 статьи 146 Кодекса, подпункты 1, 7 пункта 1 статьи 151 Кодекса).

Обязанность по уплате суммы НДС (акциза), определяемой в соответствии с Договором о ЕАЭС от 29 мая 2014 года, считается исполненной в части уплаченной суммы обеспечительного, указанной в документе о предстоящей поставке товаров и заявленной налогоплательщиком в налоговой декларации по косвенным налогам. Данная обязанность считается исполненной (частично исполненной) со дня представления в налоговый орган такой налоговой декларации, но не ранее срока уплаты НДС (акциза), установленного Договором о ЕАЭС от 29 мая 2014 года.

В случае, если сумма НДС (акциза), исчисленная налогоплательщиком в отношении импортированных товаров, окажется меньше суммы обеспечительного платежа, указанного в документе о предстоящей поставке товаров, превышение суммы обеспечительного платежа над суммой НДС (акциза) учитывается на едином налоговом счете платежа (ФЗ от 17.04.2026 № 102-ФЗ «О внесении изменений в статью 11.3 части первой и статьи 177 и 205 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»)

Согласно подпунктам 5, 6 пункта 1 статьи 151 Кодекса возможно частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством государств-членов ЕАЭС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. Перечень товаров, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, приведен в статье 150 Кодекса.

Вычетам в соответствии с пунктом 2 статьи 171 Кодекса подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику в отношении:

- товаров приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса;
- товаров приобретаемых для осуществления операций по реализации работ (услуг), местом реализации которых в соответствии со статьей 148 Кодекса не признается территория Российской Федерации, за исключением операций, предусмотренных статьей 149 Кодекса;
- товаров приобретаемых для осуществления операций по реализации товаров посредством электронных торговых площадок покупателю - физическому лицу, получающему товары в другом государстве.

Налогоплательщик – импортер после принятия на учет товаров и при наличии соответствующих первичных документов, а также после того, как налоговый орган подтвердит уплату налога может принять к вычету НДС (пункт 1 статьи 172 Кодекса).

Налогоплательщик-импортер, применяющий УСН и производящий налогообложение НДС по ставкам, установленным пунктами 2, 3 статьи 164 Кодекса, уплаченный при ввозе товаров НДС вправе принять к вычету при соблюдении условий пункта 2 статьи 171 Кодекса, пункта 1 статьи 172 Кодекса.

Налогоплательщики-импортеры, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС либо применяющие специальные налоговые ставки НДС (5% и 7%) на внутреннем рынке в качестве налогоплательщиков УСН, не вправе принять к вычету НДС, уплаченный при ввозе товаров на территорию Российской Федерации (подпункты 3, 8 пункта 2 статьи 170 Кодекса, подпункты 1, 3 пункта 2 статьи 171 Кодекса).

Вычет НДС при импорте из стран, не являющихся государствами-членами ЕАЭС, в налоговой декларации по НДС отражается по строке 150 «Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком таможенным органам при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории» Раздела 3 декларации.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 151 Кодекса при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с Кодексом, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

1) Порядок взимания косвенных налогов при ввозе товаров из стран государств-членов ЕАЭС определен в разделе III Протокола о порядке взимания косвенных налогов:

Сумма налога, исчисленного к уплате по импорту товаров из стран государств-членов ЕАЭС, отражается в налоговой декларации по косвенным налогам (НДС и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств-членов ЕАЭС. Налогоплательщик обязан представить не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров (срока платежа, предусмотренного договором (контрактом) лизинга) следующие документы (пункт 20 Протокола о порядке взимания косвенных налогов):

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (далее – заявление);
- выписку банка или иной документ, подтверждающую фактическую уплату косвенных налогов по импортированным товарам;
- транспортные (товаросопроводительные) и иные документы, подтверждающие перемещение товара с территории государств-членов ЕАЭС на территорию Российской Федерации;
- счета-фактуры или иной документ (выписанный) продавцом, подтверждающий стоимость импортированных товаров с территории государств-членов ЕАЭС на территорию Российской Федерации;
- договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, импортированные с территории государств-членов ЕАЭС на территорию Российской Федерации.

Заявление может быть представлено в налоговый орган налогоплательщиком следующими способами:

Код способа представления	Наименование способа представления
01	На бумажном носителе в четырех экземплярах и в электронном виде на магнитном носителе (лично)
03	На бумажном носителе в четырех экземплярах и в электронном виде на магнитном носителе (по почте)
04	По телекоммуникационным каналам связи с электронной подписью

Порядок приема и регистрации заявлений, а также действия должностного лица структурного подразделения, ответственного за работу с налогоплательщиками, утверждены приказом ФНС России.

Согласно пункту 6 Приложения 2 к Протоколу от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» в течение десяти рабочих дней со дня поступления заявления и документов, предусмотренных Протоколом о порядке взимания косвенных налогов, должностное лицо налогового органа, принявшего заявление, должно его рассмотреть и подтвердить факт уплаты косвенных налогов (освобождения либо иного способа уплаты) либо мотивированно отказать в соответствующем подтверждении.

Проверка заявлений осуществляется в соответствии с требованиями Договора, Протокола о порядке взимания налогов, правил заполнения заявления (приложение № 2 к Протоколу об обмене информацией).

При проверке используются и учитываются:

- полномочия лица на подписание заявления;

- данные о способе представления и комплектности заявлений;
- причина возникновения документов;
- результаты ФЛК заявлений;
- результаты сверки;
- данные налоговых деклараций по косвенным налогам;
- сведения о поступлении (уплате) косвенных налогов;
- информация о ранее представленных заявлениях;
- представленные документы и их комплектность.

Налоговым органом проводится проверка, анализ и сверка данных, указанных в налоговой декларации по косвенным налогам, заявления о ввозе и уплате косвенных налогов, документов, представленных вместе с заявлением об уплате косвенных налогов.

Если нарушения не установлены (данные из представленных документов соответствуют сведениям, указанным в налоговой декларации по косвенным налогам, заявлении, а также при наличии подтверждения уплаты косвенного налога в ЕНС), то налоговым органом в течение 10 рабочих дней с даты представления заявлений проставляется отметка об уплате косвенных налогов.

При этом обязанность по уплате налога считается исполненной (частично исполненной) налогоплательщиком при наличии на соответствующую дату учтенной на едином налоговом счете (ЕНС) совокупной обязанности в части, в отношении которой может быть определена принадлежность таких сумм денежных средств в соответствии с пунктом 8 статьи 45 Кодекса.

Если нарушения установлены (установлено несоответствие между представленными документами и сведениями, указанными в налоговой декларации по косвенным налогам, заявлении), то в течение 10 рабочих дней с даты представления заявления формируется уведомление об отказе в проставлении на заявлении отметки налогового органа об уплате косвенных налогов.

При этом налогоплательщик вправе предоставить уточненное заявление с обязательной отсылкой на первичное заявление, по которому сформировано уведомление об отказе в проставлении отметки.

При представлении заявления в электронном виде с электронной (электронно-цифровой) подписью налогоплательщика налоговый орган направляет налогоплательщику в электронном виде документ, подтверждающий факт уплаты косвенных налогов (освобождения или иного порядка исполнения налоговых обязательств), либо документ с мотивированным отказом.

Налогоплательщик направляет на бумажном носителе или в электронном виде налогоплательщику государства-члена ЕАЭС, с территории которого экспортированы товары, копии составленного им заявления и документа, полученного от налогового органа, подтверждающего факт уплаты косвенных налогов (освобождения или иного порядка исполнения налоговых обязательств).

В день завершения (прекращения) проверки заявления и в случае подтверждения уплаты косвенных налогов (освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость и (или) акцизами) должностное лицо, проводившее проверку, на бумажном экземпляре заявления вручную заполняет в разделе 2 «Отметка налогового органа» сумму уплаченного НДС и (или) акциза; свою фамилию, инициалы, должность и дату окончания проверки; сведения о налоговом органе:

- если способ представления заявления 01 или 03 во всех четырех представленных экземплярах;
- если способ представления заявления 04 в одном распечатанном экземпляре.

Указанные данные заверяются подписью этого должностного лица.

Одновременно в ИР «ЕАЭС – обмен» должностное лицо структурного подразделения, ответственного за проведение камеральных налоговых проверок вносит информацию о дате завершения проверки, а также в ИР «ЕАЭС – обмен» автоматически фиксируются результаты проверки, которые могут принимать одно из следующих значений:

- подтверждена уплата косвенных налогов (выбирается для заявлений, в которых не указаны освобожденные от налогообложения товары);
- подтверждена уплата косвенных налогов (освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость и (или) акцизами) (выбирается для заявлений, в которых указаны освобожденные от налогообложения товары).

В случае отказа в подтверждении уплаты косвенных налогов (освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость и (или) акцизами) должностное лицо, проводившее проверку, формирует и распечатывает уведомление об отказе в проставлении отметки (в двух экземплярах, если способ представления 01 или 03 и в одном если способ представления 04).

При этом должностное лицо в ИР «ЕАЭС – обмен» фиксирует результат проверки заявления и дату завершения проверки (заполняется текущей системной датой):

- отказано в подтверждении уплаты косвенных налогов (освобождении от налогообложения налогом на добавленную стоимость и (или) акцизами).

Результаты проверки в ИР «ЕАЭС – обмен» визуализируются в привязке к данному заявлению в виде цветовой индикации.

Если до окончания проверки заявления взамен него налогоплательщик (его представитель) представил уточненное заявление (контроль поступления нового заявления осуществляется автоматически), то должностное лицо прекращает проверку ранее представленного заявления и в отношении него оформляет уведомление об отказе в проставлении отметки. При этом в данном уведомлении в разделе описания несоответствия сведений выбирается причина отказа – «Ошибки, самостоятельно выявлены налогоплательщиком (его представителем), в результате чего представлено заявление».

В названной ситуации включение в Уведомление (как в раздел о выявленных несоответствиях, так и в раздел о непредставленных документах) иных причин отказа не допускается.

Дальнейшие действия по подготовке и направлению уведомления об отказе в проставлении отметки должностное лицо осуществляет в общеустановленном порядке.

Согласно пункту 22 Протокола о порядке взимания косвенных налогов в случаях неуплаты, неполной уплаты косвенных налогов по импортированным товарам, уплаты таких налогов в более поздний срок по сравнению с установленным пунктом 19 Протокола о порядке взимания косвенных налогов, а также в случаях выявления фактов непредставления налоговых деклараций, представления их с нарушением срока, установленного пунктом 20 Протокола о порядке взимания косвенных налогов, либо в случаях несоответствия данных, указанных в налоговых декларациях, данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми органами государств-членов ЕАЭС, налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени в порядке и размере, установленных законодательством государства-члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов, пеней и меры ответственности, установленные законодательством этого государства-члена ЕАЭС.

Непредставление налоговой декларации по косвенным налогам либо представление ее с нарушением установленного срока влечет налоговую ответственность, предусмотренную статьей 119 Кодекса.

Согласно абзацу 2 пункта 20.1 Протокола о порядке взимания косвенных налогов сведения об импортированных товарах, не реализованных и (или) реализованных в течение 180 календарных дней с даты принятия их на учет, отражаются в налоговой декларации, которую налогоплательщик-резидент СЭЗ обязан представить не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором истекают 180 календарных дней с даты принятия на учет товаров, импортированных с территории государства - члена ЕАЭС на территорию СЭЗ.

2) Согласно статье 2 Протокола от 11.12.2009 «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» налоговые органы государств-членов ЕАЭС обмениваются информацией о суммах косвенных налогов, уплаченных в бюджеты государств-членов ЕАЭС, налоговых льготах (об освобождении от налогообложения), содержащей сведения из заявлений, представленных в форме реестров заявлений, в том числе и об отозванных заявлениях. Форма заявления и правила его заполнения являются приложениями №1, 2 к Протоколу об обмене информацией.

3) Согласно пункту 26 Протокола о порядке взимания косвенных налогов суммы косвенных налогов, уплаченные (зачтенные) по товарам, импортированным на территорию одного государства-члена ЕАЭС с территории другого государства-члена ЕАЭС, подлежат вычетам (зачетам) в порядке, предусмотренном законодательством государства-члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары.

Вычетам в соответствии с пунктом 2 статьи 171 Кодекса подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику в отношении:

- товаров приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса;
- товаров приобретаемых для осуществления операций по реализации работ (услуг), местом реализации которых в соответствии со статьей 148 Кодекса не признается территория Российской Федерации, за исключением операций, предусмотренных статьями 149 Кодекса;
- товаров приобретаемых для осуществления операций по реализации товаров посредством электронных торговых площадок покупателю - физическому лицу, получающему товары в другом государстве - члене ЕАЭС.

Налогоплательщик – импортер товаров из стран ЕАЭС в общем случае может принять к вычету НДС после принятия на учет указанных товаров и при наличии соответствующих первичных документов, а также после того, как налоговый орган подтвердит уплату налога (пункт 1 статьи 172 Кодекса).

Налогоплательщик-импортер, применяющий УСН и производящий налогообложение НДС по ставкам, установленным пунктами 2, 3 статьи 164 Кодекса, уплаченный при ввозе товаров из государств - членов ЕАЭС НДС вправе принять к вычету при соблюдении условий пункта 2 статьи 171 Кодекса, пункта 1 статьи 172 Кодекса.

Вычет НДС при импорте товаров из государств - членов ЕАЭС на территорию Российской Федерации отражается в Разделе 3 налоговой декларации по НДС по строке 160 «Сумма налога, уплаченная налогоплательщиком налоговым органам при

ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в территории государств-членов ЕАЭС».

Налогоплательщик-импортер может заявить к вычету суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации из государств, не являющихся государствами-членами ЕАЭС, в том числе на основании уточненных деклараций на товары, в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия таких товаров на учет и в случае их использования в операциях, подлежащих налогообложению НДС (пункт 2 статьи 171 Кодекса, пункт 1.1 статьи 172 Кодекса).

Налогоплательщики-импортеры, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС либо применяющие специальные налоговые ставки НДС (5% и 7%) на внутреннем рынке в качестве налогоплательщиков УСН, не вправе принять к вычету НДС, уплаченный при ввозе товаров из государств - членов ЕАЭС (подпункты 3, 8 пункта 2 статьи 170 Кодекса, подпункты 1, 3 пункта 2 статьи 171 Кодекса).

2.7.2.1. Национальная система прослеживаемости (НСПТ)

НСПТ разработана в рамках Соглашения о механизме прослеживаемости товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза, ратифицированного Федеральным законом, вступившего в силу 01.07.2021.

Прослеживаемость осуществляется в отношении товаров, указанных в перечне, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации при выполнении одного из следующих условий:

- товары ввезены на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и выпущены в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления;
- товары ввезены на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления в связи с конфискацией или обращением в собственность (доход) Российской Федерации иным способом;
- товары ввезены на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и не помещены под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления в связи с обращением взыскания на них по решению суда в счет уплаты таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин;

НСПТ работает по принципу присвоения каждой ввезенной партии товаров регистрационного номера партии товара (далее – РНПТ).

РНПТ, а также другие реквизиты прослеживаемости (единица измерения, используемая в целях прослеживаемости, и количество товаров в указанной единице измерения) отражаются:

1) в электронных счетах-фактурах, в том числе корректировочных счетах-фактурах, при реализации или безвозмездной передаче товара, подлежащего прослеживаемости, налогоплательщиками, применяющими общий режим налогообложения.

2) в электронных УПД (документ с функцией «ДОП») и универсальных корректировочных документах (далее – УКД) (документ с функцией «ДИС») при реализации или безвозмездной передаче товара, подлежащего прослеживаемости, налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим или освобожденными от уплаты.

3) в Уведомлении о перемещении, представляемом в ФНС России в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного

документооборота в пятидневный срок с момента реализации товара в государства – члены Евразийского экономического союза.

4) в Отчете об операциях – при совершении:

- операций прекращения и возобновления прослеживаемости;
- операций реализации и приобретения товаров участниками оборота товаров, применяющими специальные налоговые режимы или освобожденными от уплаты НДС;

- операций приобретения товаров участниками оборота товаров, применяющими общий режим налогообложения, у участников оборота товаров, применяющих специальные налоговые режимы или освобожденных от уплаты НДС;

- операций по передаче (получению) товара, не связанной с реализацией или передачей (получением) на безвозмездной основе права собственности на товары (при реорганизации юридического лица, при передаче товара в качестве вклада по договору простого товарищества, в качестве вклада в уставный капитал; при передаче товара в качестве вклада по договору инвестиционного товарищества или паевых взносов в паевые фонды кооперативов; в связи с внесением вклада в имущество организации, в том числе взнос в имущество в целях увеличения чистых активов);

- операций в рамках посреднических договоров при реализации товаров комитента посредником, действующим от своего имени, в случае, когда комитент применяет специальный налоговый режим либо освобожден от уплаты НДС (комиссионер выставляет УПД), при приобретении товаров для комитента посредником, действующим от своего имени, в случае, когда продавец применяет специальный налоговый режим либо освобожден от уплаты НДС (продавец выставляет УПД).

Таким образом, юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие операции с прослеживаемым товаром (далее – участники оборота товаров), которые могут применять как общий, так и специальные режимы налогообложения, посредством электронного документооборота обеспечивают выставление счетов-фактур и УПД с реквизитами прослеживаемости.

Участники оборота товаров в электронной форме по ТКС направляют в ФНС России:

- налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС по НДС), где отражают сведения из счетов-фактур, УПД с реквизитами прослеживаемости;

- отчеты об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости (далее – Отчет об операциях) по форме, утвержденной приказом ФНС России и документы, содержащие реквизиты прослеживаемости.

Представленные документы в электронной форме позволяют проследить передачу права собственности на товар от одного лица другому и формировать остатки товаров в НСПТ.

НСПТ в автоматизированном режиме выявляет риски и расхождения по имеющимся в системе данным, с учетом оценки выявленных рисков проводятся соответствующие мероприятия налогового контроля.

2.7.2.2. Национальная система подтверждения ожидания поставки товаров (СПОТ)

СПОТ регулируется федеральными законами от 17.04.2026 № 101-ФЗ «О национальной системе подтверждения ожидания поставки товаров и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», от 17.04.2026 № 102-ФЗ «О внесении изменений в статью 11.3 части первой и статьи 177 и 205 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

Основными элементами СПОТ являются:

- 1) предварительное информирование о предстоящей поставке;
- 2) уплата обеспечительного платежа.

Документ о предстоящей поставке товаров (далее – ДОПП) - электронный документ, подтверждающий намерение ввезти в Российскую Федерацию товары из других государств - членов ЕАЭС.

Обеспечительный платеж (далее – ОП) - платеж, осуществляемый путем внесения денежных средств в безналичной форме в размере суммы косвенных налогов (НДС и акциз по немаркируемым подакцизным товарам), подлежащих уплате в бюджет.

ДОПП и ОП подлежит отражению в налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории государств – членов ЕАЭС (далее - НД по КН) в следующем порядке:

- по строке 020 Раздела 4 отражается перечень ДОПП в разрезе КБК, по которым осуществлена поставка на территорию РФ и по которым данные товары приняты к учету;

- по строке 030 Раздела 4 отражается сумма сумма ОП в части акциза или НДС по КБК, указанному по строке 010 Раздела 4, в отношении каждого ДОПП (за исключением случаев, когда сумма ОП в ДОПП указана в размере нуля).

В случае, если ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с территории другого государства - члена ЕАЭС, в отношении которых оформлен ДОПП, не состоялся, суммы обеспечительного платежа, относящиеся к таким товарам, могут быть отражены в НД по КН при импорте товаров на территорию Российской Федерации с территории другого государства - члена ЕАЭС, представляемой за налоговый период, в котором у налогоплательщика возникли обязанности по уплате налога в связи с ввозом товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, но в срок не позднее трех лет с даты формирования указанного документа о предстоящей поставке товаров. Указанные суммы ОП подлежат отражению в декларации в части, не превышающей размера налога, указанного в ДОПП товаров, ввоз которых не состоялся и учитываются в порядке, предусмотренном подпунктом 3 пункта 5 статьи 11.3 настоящего Кодекса (согласно положениям пункта 2 статьи 177 Кодекса).

При поступлении в налоговый орган НД по КН в автоматизированном режиме осуществляется сверка данных из ДОПП со сведениями, отраженными в НД по КН.

В тех случаях, когда Оператором СПОТ для ДОПП присваивается статус, отличный от статуса, необходимого для ввоза или находящегося на проверке, а также в случае выявления иных нарушений, в том числе в части несоответствия сведений об ИНН заявителя и декларанта либо сумма ДОПП, заявленная к возврату в НД по КН не прошла сопоставление с данными КБК ОП, у инспектора возникает обязанность сформировать и направить в адрес налогоплательщика требование о выявленных расхождениях в соответствии с положениями пункта 3 статьи 88 Кодекса.

В тех случаях, когда налогоплательщиком представлен ДОПП, но при этом не представлена НД по КН, а также заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, инспектор с учетом имеющейся у него информации вправе вызвать налогоплательщика в налоговый орган для дачи пояснений на основании уведомления (подпункт 4 пункта 1 статьи 31 Кодекса).

При подтверждении в рамках камеральной налоговой проверки декларации по налогу на добавленную стоимость (акцизам) и последующем вынесении решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового

правонарушения, вступившем в законную силу, ввоза товара и отсутствия представленной НД по КН и заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении операций налогоплательщика по его счетам в банке, по его счету цифрового рубля и переводов его электронных денежных средств (подпункт 1 пункта 3 статьи 76 Кодекса).

2.8. Проведение камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС с суммой, заявленной к возмещению в соответствии со статьей 176 Кодекса

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 пункта 1 статьи 146 Кодекса, полученная разница подлежит возмещению налогоплательщику в соответствии с положениями статьи 176 Кодекса.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки в порядке, установленном статьей 88 Кодекса.

На основании пункта 2 статьи 176 Кодекса по окончании камеральной налоговой проверки в течение семи рабочих дней налоговый орган принимает решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, если в рамках проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае отсутствия нарушений, а также в случае, если отсутствуют нарушения в части суммы налога, предъявленной к возмещению, должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, в трехдневный срок с момента окончания проверки с целью оформления результатов такой проверки составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

На основании данной докладной записки, в течение семи дней по окончании проверки, налоговый орган принимает решение о возмещении (полностью или частично) соответствующих сумм.

В соответствии с абзацем 1 пункта 3 статьи 176 Кодекса в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе камеральной налоговой проверки уполномоченным должностным лицом налогового органа должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии с положениями статьи 100 Кодекса.

Возместить НДС из бюджета до завершения камеральной проверки декларации могут организации, воспользовавшиеся заявительным порядком, в соответствии со статьей 176.1 Кодекса.

Налогоплательщики, перечисленные в пункте 2 статьи 176.1 Кодекса, имеющие право на применение заявительного порядка возмещения налога, реализуют данное право путем подачи в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи не позднее пяти дней со дня подачи налоговой декларации заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, в котором налогоплательщик указывает сведения из банковской гарантии (поручительства), а также реквизиты открытого им счета в банке для возврата денежных средств, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

В случае, если исполнение обязательства по возврату суммы налога, заявленной к возмещению, в бюджет в полном объеме обеспечивается действующей банковской гарантией, представленной гарантом, такая банковская гарантия подлежит направлению в налоговый орган гарантом не позднее дня, следующего за днем выдачи банковской гарантии.

После представления налогоплательщиком налоговой декларации с заявленной суммой налога к возмещению в заявительном порядке налоговый орган проверяет

обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке и в течение пяти дней со дня подачи налогоплательщиком заявления о применении заявительного порядка принимает решение (пункт 8 статьи 176.1 Кодекса):

- 1) о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке;
- 2) об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке.

В случае, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, налоговый орган в течение семи дней после окончания камеральной налоговой проверки обязан сообщить налогоплательщику в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи об окончании налоговой проверки и об отсутствии выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

В случае вынесения решения об отказе в возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, возмещение суммы налога осуществляется в порядке и сроки, которые предусмотрены статьей 176 настоящего Кодекса.

В случае, если сумма налога, возмещенная налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 176.1 Кодекса, превышает сумму налога, подлежащую возмещению по результатам камеральной налоговой проверки, налоговый орган одновременно с принятием решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения принимает решение об отмене (полностью или частично) решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке.

Излишне полученные налогоплательщиком в заявительном порядке суммы подлежат возврату в бюджетную систему Российской Федерации. На подлежащие возврату налогоплательщиком суммы начисляются проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной (однократной в случае, указанном в абзаце втором пункта 15 статьи 176.1 Кодекса) ключевой ставке Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период пользования бюджетными средствами. Указанные проценты начисляются начиная с третьего календарного дня (включительно) после принятия решения налогового органа о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, до дня (включительно) принятия решения налогового органа об отмене (полностью или частично) решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке (включительно).

3. Камеральная проверка уточненной налоговой декларации

3.1. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в налоговый орган

Исходя из положений пунктов 1, 6 и 7 статьи 81 Кодекса при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации (расчете):

а) факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию (расчет) и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет);

б) недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию (расчет) и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию (расчет). При этом уточненная налоговая

декларация (расчет), представленная после истечения установленного срока подачи декларации (расчета), не считается представленной с нарушением срока.

Уточненная налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения (пункт 5 статьи 81 Кодекса).

Кодекс не предусматривает права или обязанности налогоплательщика представить уточненную налоговую декларацию (расчет) по нарушениям, выявленным налоговым органом в ходе налоговых проверок.

В развитие указанных норм некоторыми порядками заполнения конкретных налоговых деклараций (расчетов) прямо предусмотрено, что при перерасчете налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком страховых взносов) сумм налога (взноса) не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом, за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком страховых взносов) производится перерасчет сумм налога (взноса). Результаты налоговых проверок фиксируются в решении о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения. Если по результатам налоговых проверок налоговым органом доначислен налог (взнос) к уплате в бюджет либо уменьшена сумма налога, исчисленная налогоплательщиком к возмещению из бюджета, то представление налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций (расчетов) за тот же период не требуется.

В случае, если дополнения и изменения в уточненной налоговой декларации производятся до истечения срока подачи налоговой декларации, то эта налоговая декларация признается первичной и считается поданной в день подачи уточненной декларации (пункт 2 статьи 81 Кодекса).

Основаниями, при которых налогоплательщик (налоговый агент, плательщик страховых взносов) освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации (расчета) в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации (расчета) и срока уплаты налога (взноса) (пункт 4 статьи 81 Кодекса), являются следующие:

- уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что на момент представления уточненной налоговой декларации имеется положительное сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога и соответствующих ей пеней (подпункт 1 пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса);

- уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога (подпункт 2 пункта 4 статьи 81 Налогового кодекса).

3.2. Проверка уточненной налоговой декларации налоговым органом

Праву налогоплательщика (налогового агента, плательщика страховых взносов) на предоставление уточненной налоговой декларации (расчета) корреспондирует полномочие налогового органа на ее проверку. При этом уточненная налоговая декларация (расчет) может быть представлена, в том числе до принятия решения по налоговой проверке первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета) по тому же налогу (взносу) и за тот же налоговый (расчетный) (отчетный) период.

В этой связи необходимо учитывать, что у налогового органа отсутствует обязанность при принятии решения по результатам первичной налоговой проверки учитывать уточненную налоговую декларацию (расчет) без проверки изменений, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Уточненная налоговая декларация (расчет) проверяется:

- 1) в рамках камеральной налоговой проверки;
- 2) в рамках проводимой выездной налоговой проверки.

В каждом конкретном случае проверка уточненной налоговой декларации (расчета) проводится индивидуально, исходя из содержания внесенных в нее (него) изменений. Проверка уточненной налоговой декларации (расчета) должна быть направлена на максимальное выяснение всех изменений и связанных с ними обстоятельств. При этом необходимо учитывать изменение не только итогового показателя налоговой декларации (расчета), но также изменения иных показателей декларации (расчета), влияющих на итоговую сумму налога (взноса), подлежащую уплате (либо возмещению) на основании данной декларации (расчета).

Исходя из положений Кодекса, регулирующих вопросы проведения налоговых проверок, а также прав и обязанностей налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля, в их системной связи, в зависимости от момента представления уточненной налоговой декларации (расчета) и иных обстоятельств порядок действий налогового органа при поступлении уточненной налоговой декларации (расчета) в каждом конкретном случае будет различаться.

В случае, если налогоплательщиком подается уточненная декларация, которая уменьшает суммы налогов, сборов или авансовых платежей, то данные уменьшения отражаются на ЕНС в зависимости от времени их подачи:

- если уточненная налоговая декларация представлена до наступления срока уплаты налогов, то уменьшение производится с момента подачи декларации, но не ранее самого срока уплаты;
- если уточненная налоговая декларация представлена после наступления срока уплаты, то уменьшение подлежит учету на ЕНС со дня вступления в силу решения налогового органа по результатам камеральной проверки либо в течение десяти дней после окончания проверки, если нарушение не выявлено.

3.3. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в ходе выездной налоговой проверки

Согласно порядку заполнения налоговых деклараций при перерасчете сумм налога налогоплательщиком (налоговым агентом) результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом, за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком (налоговым агентом) производится перерасчет сумм налога, не учитываются.

В целях исключения параллельных процедур выездной и камеральной налоговых проверок в отношении одного и того же налога и за один и тот же налоговый (расчетный) период, а также исключения излишнего обременения налогоплательщика процедурой камеральной налоговой проверки ввиду проводимой выездной налоговой проверки, в том случае если в ходе выездной налоговой проверки представлена уточненная налоговая декларация (расчет) по тому налогу (взносу) и за тот период, по которому (за который) проводится камеральная (выездная) проверка, мероприятия налогового контроля с целью ее проверки проводятся в рамках выездной налоговой проверки (и результаты этих мероприятий оформляются наряду с результатами выездной налоговой проверки), за исключением следующих случаев:

- 1) представлена уточненная налоговая декларация по НДС и в ней заявлено право на возмещение налога (статьи 176, 176.1 Кодекса);

2) представлена уточненная налоговая декларация по акцизу и в ней заявлено право на возмещение акциза (статья 203, 203.1 Кодекса).

В указанных случаях нормы действующего налогового законодательства требуют обязательного проведения самостоятельной камеральной налоговой проверки такой уточненной налоговой декларации, так как Кодексом предусмотрены особенности оформления результатов этих категорий проверок.

3.3.1 В случае проведения за одни и те же налоговые (отчетные, расчетные) периоды камеральной налоговой проверки и выездной налоговой проверки, результаты такой камеральной налоговой проверки учитываются при вынесении итогового решения по выездной проверке.

3.4. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) в ходе камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета)

Согласно положениям пункта 9.1 статьи 88 Кодекса в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 Кодекса, камеральная налоговая проверка ранее поданной налоговой декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета).

Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, должны быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

При расчете сроков проверки в данном случае следует учитывать следующее (абзац 3 пункта 4 статьи 80 Кодекса):

- при отправке уточненной налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- при передаче уточненной налоговой декларации (расчета) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота или через личный кабинет налогоплательщика днем ее представления считается дата ее отправки, если иное не предусмотрено Кодексом.

3.5. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) после окончания камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета), но до составления или вручения (направления) налогоплательщику акта налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета)

Если уточненная налоговая декларация (расчет) представлена после окончания камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета), но до составления либо вручения (направления) налогоплательщику акта налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета), налоговый орган составляет данный акт, вручает (направляет) акт налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета) налогоплательщику.

При этом налоговый орган проводит новую камеральную налоговую проверку на основе уточненной налоговой декларации (расчета) с использованием полученных материалов налоговым органом в рамках камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей) налоговой декларации (расчета).

Вместе с тем, если налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация по НДС, в которой уменьшена сумма налога, первоначально заявленного к

возмещению, то возмещению в порядке пункта 2 статьи 176 Кодекса подлежит сумма налога, в отношении которой у проверяющих отсутствуют претензии (в отношении которой не предполагается оформлять акт налоговой проверки), с учетом уменьшения, заявленного налогоплательщиком в уточненной налоговой декларации (то есть не более суммы налога, заявленной к возмещению в уточненной налоговой декларации).

Сама же уточненная налоговая декларация по НДС проверяется в рамках камеральной налоговой проверки в общеустановленном порядке.

Аналогичный подход применяется при решении вопроса о сумме возмещения акциза при уменьшении налогоплательщиком сумм акциза, заявляемого к возмещению (статья 203 Кодекса).

3.6. Представление уточненной налоговой декларации (расчета) после вручения (направления) налогоплательщику акта камеральной налоговой проверки первичной (предыдущей уточненной) налоговой декларации (расчета) либо акта выездной налоговой проверки, но до вынесения решения по результатам проверки.

Налогоплательщик вправе внести в налоговую декларацию (расчет) исправления, не связанные с нарушениями, установленными по результатам налоговой проверки, по которым одновременно им представлены подтверждающие документы или такие документы не представлены.

Необходимо учитывать, что при представлении уточненной налоговой декларации (расчета) после составления акта налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений, вправе вынести решение без учета данных уточненной налоговой декларации (расчета).

Таким образом, показатели уточненной налоговой декларации учитываются при вынесении решения по результатам проверки только при условии, что вносимые налогоплательщиком изменения налоговым органом проверены и подтверждены документально.

Решения по результатам камеральных налоговых проверок, связанные с возмещением налога (пункт 3 статьи 176, пункт 4 статьи 203 Кодекса), налоговый орган выносит с учетом следующего.

Если налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация по НДС, в которой уменьшена сумма налога, первоначально заявленного к возмещению, то вопросы, связанные с отказом в возмещении налога, решаются (и соответствующие решения принимаются) с учетом уменьшения, заявленного налогоплательщиком в уточненной налоговой декларации. В аналогичном порядке решается вопрос возмещения налога при уменьшении налогоплательщиком сумм акцизов, заявляемых к возмещению (статья 203 Кодекса).

Кроме того, налогоплательщик может внести в налоговую декларацию исправления, связанные с нарушениями, установленными по результатам налоговой проверки, по которым одновременно им представлены подтверждающие документы или такие документы не представлены. В таком случае налоговый орган имеет право:

- вынести решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (отказе в привлечении к ответственности) по первичной (предыдущей) декларации с оценкой данных уточненной налоговой декларации;

- вынести решение об отказе в привлечении к ответственности без учёта данных уточненной налоговой декларации, при этом на уточненную налоговую декларацию зарегистрировать акт.

Необходимо учитывать, что в случае представления уточненных налоговых деклараций по тем же налогам и за те же периоды, за которые проведена выездная налоговая проверка, после составления акта выездной налоговой проверки, но до

принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых налогоплательщиком сведений, а также действительной цели их представления, вправе вынести решение без учета данных уточненных налоговых деклараций.

В этой связи для определения обоснованности учета показателей уточненных налоговых деклараций (расчетов) при отсутствии соответствующего положительного сальдо единого налогового счета, их связи с результатами выездной налоговой проверки, в рамках камеральных налоговых проверок подлежит исследованию вопрос о целях их представления. В указанных целях необходимо, кроме установления вышеуказанных обстоятельств, в том числе, получить пояснения налогоплательщика.

В случае выявления нарушений и составления акта камеральной налоговой проверки с целью оценки корректности сформированных показателей уточненных налоговых деклараций необходимо организовать работу с привлечением сотрудников отдела выездных проверок, которым на основании решения о назначении выездной налоговой проверки было поручено ее проведение.

Таким образом, наличие положительного сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога (страховых взносов) и соответствующих ей пеней, соответствует цели освобождения от налоговой ответственности.

Представление уточненных налоговых деклараций (расчетов) в соответствии с пунктом 4 статьи 81 Кодекса само по себе не является основанием для освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности, в случае, если данные действия не обеспечиваются положительным сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога (страховых взносов) и соответствующих ей пеней, а также не влечет прекращение начисления соответствующих пеней.

В случае представления нескольких уточненных налоговых деклараций (расчетов) за проверяемый период расчет суммы штрафа необходимо производить на основании последней (актуальной) уточненной налоговой декларации (расчета) без учета предыдущих налоговых деклараций (расчетов) в отношении не исчисленной ранее суммы налога (страхового взноса) по налоговой декларации (расчету).

3.7. Применение положений статьи 122 Кодекса при представлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 Кодекса

Статьей 122 Кодекса предусмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

Основания, при которых налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной декларации в налоговый орган после истечения срока подачи декларации и срока уплаты налога, перечислены в пункте 4 статьи 81 Кодекса:

- уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что на момент представления уточненной налоговой декларации имеется положительное сальдо единого налогового счета в размере, соответствующем недостающей сумме налога и соответствующих ей пеней (подпункт 1 пункта 4 статьи 81 Кодекса);

- уточненная налоговая декларация представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой

декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога (подпункт 2 пункта 4 статьи 81 Кодекса).

Если налоговым органом решается вопрос о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, размер штрафа должен определяться с учетом пункта 4 статьи 122 Кодекса.

Учитывая, что основания для привлечения к ответственности при представлении уточненной налоговой декларации, увеличивающей налоговые обязательства налогоплательщика, определяются на момент ее представления, размер непрерывного положительного сальдо необходимо устанавливать за период со срока уплаты налога до дня представления такой уточненной налоговой декларации. Иное толкование ставило бы налогоплательщика, добровольно уточнившего ранее задекларированную обязанность, в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, скрытая обязанность которого выявлена по итогам мероприятий налогового контроля.

В случае совершения налогоплательщиком умышленного правонарушения, подпадающего под положения пункта 3 статьи 122 Кодекса, основания не признавать такое деяние правонарушением в связи с наличием положительного сальдо по пункту 4 статьи 122 Кодекса отсутствуют.

3. Также следует учитывать, что размер штрафа, назначаемого за неуплату (неполную уплату) сумм налога (сбора, страховых взносов), подлежит уменьшению при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, к которым могут быть отнесены любые обстоятельства, признаваемые судом или налоговым органом в качестве таковых (подпункт 3 пункта 1 статьи 112 Кодекса).

Особенности учета обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, утверждаются Приказом ФНС России и подлежат применению как методологическое единство применения налоговых санкций при проведении налоговых проверок.

Положения пунктов 3.5 - 3.7 настоящего письма не распространяются на отношения, регулируемые статьями 176.1, 203.1 Кодекса.

Положения настоящего раздела распространяются также на плательщиков сборов и налоговых агентов.

4. Оформление результатов камеральной налоговой проверки

4.1. Акт камеральной налоговой проверки

Если по результатам рассмотрения представленных налогоплательщиком пояснений (документов), а также в случае их отсутствия, будет установлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, то должностное лицо налогового органа, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано составить акт налоговой проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Кодекса.

Акт налоговой проверки должен быть составлен по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки (пункт 1 статьи 100 Кодекса).

Требования к содержанию акта налоговой проверки регламентированы пунктом 3 статьи 100 Кодекса.

В акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки (подпункт 12 пункт 3 статьи 100 Кодекса).

В акте камеральной налоговой проверки отражаются (при их установлении) факты налоговых правонарушений, предусмотренных Кодексом.

Дела о выявленных в ходе камеральной проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 Кодекса в рамках камеральной налоговой проверки:

- 1) пунктом 1 статьи 119 «Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)»;
- 2) статьей 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)»;
- 3) статьей 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения»;
- 4) статьей 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)»;
- 5) статьей 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)»;
- 6) статьей 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»;
- 7) пунктом 1 статьи 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля».

Дела о выявленных в ходе камеральной проверки налоговых правонарушений рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса в рамках камеральной налоговой проверки:

- 1) пунктом 2 статьи 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»;
- 2) статьей 128 «Ответственность свидетеля»;
- 3) статья 129 «Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода»;
- 4) статья 129.1 «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу»;
- 5) статья 129.2 «Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса»;
- 6) статья 129.16 «Нарушение оператором майнинговой инфраструктуры обязанности по сообщению сведений, связанных с осуществлением майнинга цифровой валюты лицом, которому данный оператор оказывает услуги по предоставлению майнинговой инфраструктуры».

Налоговые правонарушения, совершенные проверяемым налогоплательщиком и предусмотренные статьей 119.1, пунктом 1 статьи 126 Кодекса, могут быть оформлены в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Производство по делам, содержащим признаки административного правонарушения, ведется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях.

В соответствии с пунктом 3.1 статьи 100 Кодекса к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В акте налоговой проверки:

- указываются все приложения, на которые в акте имеются ссылки;

- отдельно указываются приложения, которые вручаются (направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в том числе в виде выписок;
- отдельно указываются приложения, которые не вручаются (не направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка.

Статья 102 Кодекса, регламентируя оборот конфиденциальной информации, содержащей сведения, составляющие налоговую тайну, не препятствует сбору и использованию налоговыми органами в качестве доказательств документов, подтверждающих факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Указанная регламентация не препятствует выполнению налоговыми органами пункта 3.1 статьи 100 Кодекса, учитывая, что пункт 3 статьи 100 Кодекса требует, чтобы факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, указывались в акте как документально подтвержденные. Более того, подпункт 3 пункта 1 статьи 102 Кодекса исключает из состава сведений, составляющих налоговую тайну, сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

Налоговым органам при применении пункта 3.1 статьи 100 Кодекса необходимо учитывать, что конкретный документ наряду со сведениями о нарушениях (сведениями, подтверждающими факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленными в ходе проверки, может содержать информацию, содержание которой не имеет доказательственного значения, и при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц либо относится к персональным данным физических лиц. Именно такие документы прилагаются к акту налоговой проверки в виде заверенных налоговым органом выписок.

Кроме того, выписка должна содержать информацию, идентифицирующую документ.

Выписка из документа, составленная по правилам пункта 3.1 статьи 100 Кодекса:

- содержит сведения, идентифицирующие документ;
- содержит сведения о нарушениях (сведения, подтверждающие факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые при этом могут одновременно составлять банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц либо относиться к персональным данным физических лиц;
- не содержит информацию, не имеющую отношение к делу о налоговом правонарушении, и которая одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц либо относится к персональным данным физических лиц.

Например, выписка по операциям на счете в банке, полученная в соответствии со статьей 86 Кодекса, содержит сведения о всех операциях на счете в банке за определенный период. В том случае, если в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении используются сведения об отдельных операциях на счете, документ прилагается к акту налоговой проверки в виде выписки. Тем не менее в том случае, если имеющий отношение к делу о налоговом правонарушении факт может быть подтвержден только полной выпиской по операциям на счете, документ должен быть приложен к акту налоговой проверки в полном объеме.

Иные документы, и не являющиеся приложениями к акту налоговой проверки, вместе с актом налоговой проверки являются материалами налоговой проверки и формируют дело о нарушении законодательства о налогах и сборах, которое рассматривается в соответствии со статьей 101 Кодекса.

4.3. Направление (вручение) акта налоговой проверки лицу, в отношении которого проводилась проверка

Акт налоговой проверки после подписания лицами, проводившими соответствующую проверку, подписывается лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем) (пункт 2 статьи 100 Кодекса).

Указанный акт должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем) в течение 5 дней с даты этого акта (пункт 5 статьи 100 Кодекса). При этом под датой акта понимается дата подписания акта лицами, проводившими налоговую проверку (подпункт 1 пункта 3 статьи 100 Кодекса).

В случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

Акт налоговой проверки направляется иностранной организации (за исключением международной организации, дипломатического представительства, иностранного лица, подлежащего постановке на учет в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 Кодекса), не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, по почте заказным письмом по адресу, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков. Датой вручения этого акта считается двадцатый день, считая с даты отправки заказного письма (пункт 5 статьи 100 Кодекса).

В соответствии с пунктом 4 статьи 31 Кодекса документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий (в том числе акты и решения, принятые по результатам налоговых проверок), могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю:

- непосредственно под расписку,
- через МФЦ предоставления государственных и муниципальных услуг,
- направлены по почте заказным письмом;
- переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота или через личный кабинет налогоплательщика;

Вручение акта проверки производится с приложениями, подлежащими вручению лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в соответствии с требованиями пункта 3.1 статьи 100 Кодекса.

Одновременно с актом налоговой проверки налогоплательщику рекомендуется вручать извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки.

Учитывая, что процедура рассмотрения материалов проверки согласно пункту 6 статьи 100 и пункту 1 статьи 101 Кодекса начинается по истечении одного месяца со дня получения акта налоговой проверки, планировать время рассмотрения материалов налоговой проверки необходимо исходя из способа вручения (направления) акта налоговой проверки.

5. Вынесение решения по результатам камеральной проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах

По результатам рассмотрения акта налоговой проверки, других материалов налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о

налогах и сборах, а также представленных проверяемым лицом (его представителем) письменных возражений по указанному акту руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 Кодекса, принимается одно из решений:

- решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В решении о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

В ходе дополнительных мероприятий налогового контроля налоговые органы вправе (пункт 6 статьи 101 Кодекса):

- истребовать документы в соответствии со статьями 93 и 93.1 Кодекса;
- проводить допрос свидетелей;
- назначать экспертизы;
- проводить осмотр территорий, помещений, документов и предметов,
- производить выемку документов.

Начало и окончание дополнительных мероприятий налогового контроля, сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля, а также полученные дополнительные доказательства для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений фиксируются в дополнении к акту налоговой проверки.

Дополнение к акту налоговой проверки должно быть составлено и подписано должностными лицами налогового органа, проводящими дополнительные мероприятия налогового контроля, в течение пятнадцати дней со дня окончания таких мероприятий.

Дополнение к акту налоговой проверки с приложением материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в течение пяти дней с даты этого дополнения должно быть вручено лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

В случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительные мероприятия налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть также рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

По результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика налоговый орган в течение 10 дней со дня истечения срока представления налогоплательщиком письменных возражений по дополнению к акту налоговой проверки, установленный пунктом 6.2 статьи 101 Кодекса, выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае вынесения решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, с учетом ограниченных сроков проведения камеральных налоговых проверок, выявленные в ходе таких проверок риски, а также материалы проверки подлежат передаче в контрольно-аналитический отдел (отдел предпроверочного анализа) с целью рассмотрения вопроса о включении налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок.