

УДК 336.02

DOI: 10.17223/19988648/46/8

Ю.Е. Лабунец

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВОГО ПОРЯДКА ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПО НДС

В статье рассмотрены проблемы осуществления механизма камеральной налоговой проверки НДС в условиях, установленных положениями ст. 54.1 Налогового кодекса РФ. Для исследования применялись общенаучные методы: диалектический метод, методы анализа и синтеза. Положения ст. 54.1 усложняют механизм проведения камеральной налоговой проверки. Для соблюдения условий, установленных данной статьёй, необходим комплекс контрольных мероприятий, что в условиях ограниченных сроков проверки, выполнить очень сложно. В работе исследованы сущность понятия камеральной налоговой проверки, механизм камеральной налоговой проверки НДС, значение основных контрольных процедур, применяемых в ходе камеральной налоговой проверки НДС. По результатам исследования предложены рекомендации по определению основных направлений действия механизма сбора доказательной базы на основе судебной практики, а также рекомендации по планированию камеральной налоговой проверки НДС, совершенствованию отдельных контрольных процедур.

Ключевые слова: камеральная проверка, налог на добавленную стоимость, комплекс мероприятий, полномочия налоговых органов, доказательственная база, умышленный характер действий.

Цель исследования – проанализировать положения ст. 54.1 НК РФ, изучить их влияние на механизм проведения камеральных налоговых проверок налога на добавленную стоимость (далее – НДС), а также определить основные направления совершенствования порядка осуществления камеральных налоговых проверок НДС.

Гипотеза заключается в том, что автоматизация процесса камеральных налоговых проверок НДС позволяет выявить расхождения и разрывы на основании пояснений налогоплательщика, а также установить недостоверность сведений в документах. Вместе с тем в связи с введением условий ст. 54.1 НК РФ доказательства недостоверности сведений сами по себе не могут являться правомерным доказательством необоснованности применения вычетов по НДС и отказа в заявленном возмещении этого налога. Для доказательства нарушения налогоплательщиком условий ст. 54.1 НК РФ налоговому инспектору необходимо провести комплекс контрольных мероприятий.

Камеральный налоговый контроль является приоритетной формой текущего налогового контроля, что обусловлено введением автоматизированных программ. Камеральная налоговая проверка – это основная форма камерального налогового контроля. Порядок проведения камеральной

налоговой проверки регламентируется положениями ст. 88 Налогового кодекса РФ [1] (далее – НК РФ).

Законодательство о налогах и сборах не содержит нормативно закреплённого понятия камеральной налоговой проверки. По степени оперативности и полноте охвата данный вид налоговой проверки наиболее приоритетен среди установленных видов налоговых проверок [12, с. 913]. Следовательно, изучение основ и методики проведения камеральных налоговых проверок является актуальным научным исследованием.

Так, Т.Д. Садовская представляет камеральную налоговую проверку как комплекс «последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с информацией из других источников [11]. В качестве самостоятельного налогового производства В.И. Гудимов называет производство по проведению камеральных налоговых проверок. Это производство есть «процессуальная форма упорядочивания деятельности налоговых органов по осуществлению камеральных налоговых проверок в целях контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, а также выявления допущенных нарушений и создания предпосылок для привлечения нарушителей к ответственности» [9]. Двойное значение камеральной налоговой проверки отмечает А.М. Полтева: «Во-первых, это средство контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций, а во-вторых, основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок» [17, с. 63].

Таким образом, в результате изучения понятия «камеральная налоговая проверка» необходимо сформулировать значимые признаки, которые в комплексе определяют основу камеральной налоговой проверки, а именно: регулярность, массовость, полнота охвата налогоплательщиков, проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах на базе деклараций (расчетов) и сведений, имеющих у налоговых органов, и документов, представленных налогоплательщиком.

Целью проверки является контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов, а также контроль за порядком возмещения НДС и акцизов, определение зон риска и отбора плательщиков для выездных проверок.

Согласно основным положениям ст. 88 НК РФ общий механизм организации проведения камеральной проверки можно представить в виде схемы (рис. 1).

Таким образом, камеральная налоговая проверка начинается с подачи налогоплательщиком налоговой декларации [19, с. 52]. Далее налоговый инспектор применяет такие методы контроля по месту налогового органа, как: проверка правильности заполнения декларации, проверка контрольных соотношений, проверка логической связи между отчетными и расчетными показателями сопоставимости отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода.

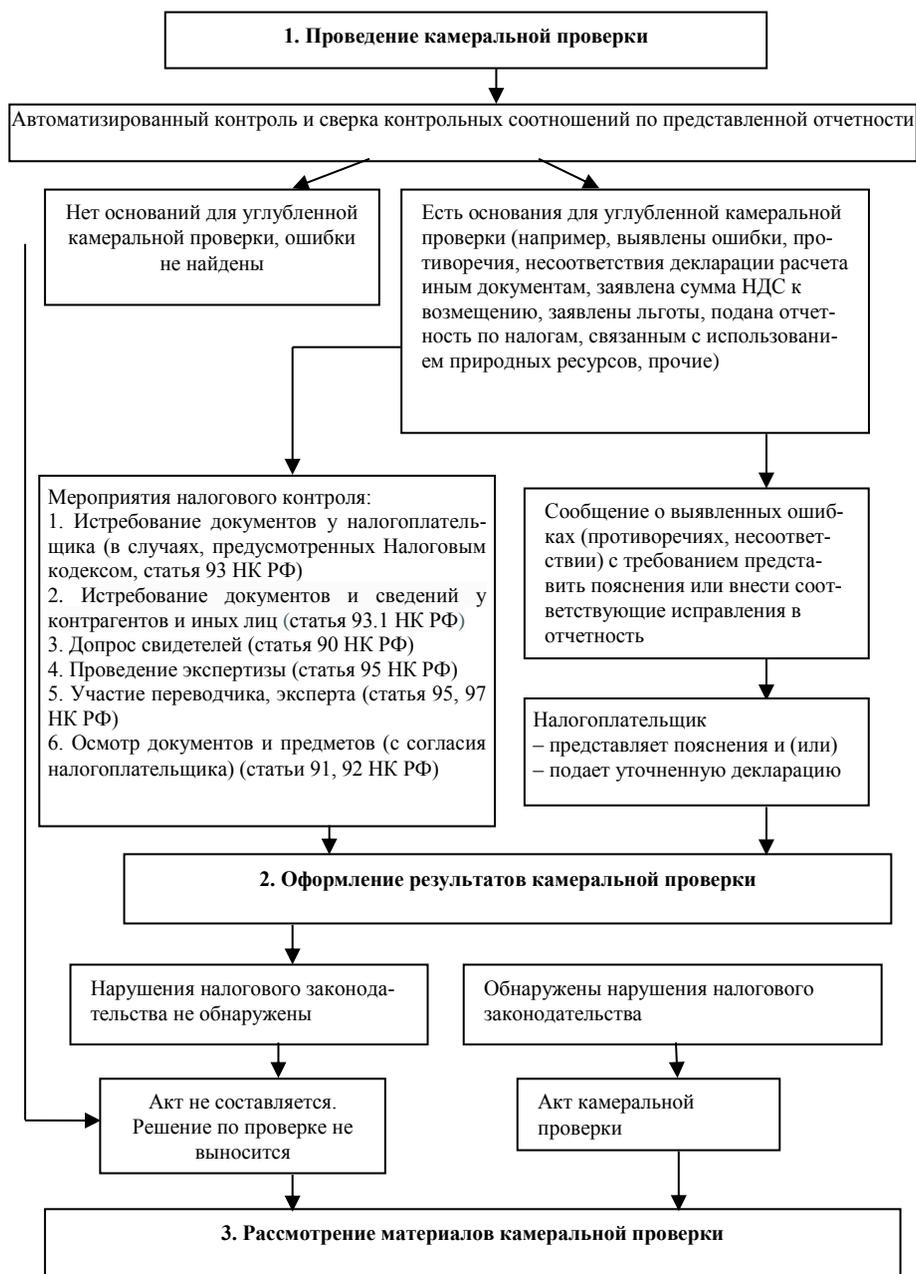


Рис. 1. Общий механизм организации проведения камеральной налоговой проверки [20]

Среди камеральных налоговых проверок деклараций (расчетов) по налогам преобладают камеральные налоговые проверки НДС.

Сложившийся в настоящее время механизм камеральной налоговой проверки НДС основан на положениях концепции развития налогового контроля, которая внедрялась поэтапно. На первом этапе была создана система контроля за правомерностью возмещения НДС с использованием риск ориентированного подхода [15, с. 63]. Суть заключается в том, что система, используя критерии, выработанные на базе обобщения налоговой практики, распределяет налогоплательщиков, заявивших о возмещении НДС из бюджета, по трем группам: высокого, среднего и низкого риска [14, с. 72].

Второй значимый этап в развитии камеральной налоговой проверки НДС – это внедрение программного комплекса АСК НДС-2 [13, с. 47].

Механизм камеральной налоговой проверки НДС с помощью применения автоматизированного комплекса АСК НДС-2 можно представить в виде схемы (рис. 2).



Рис. 2. Механизм камеральной налоговой проверки НДС [12]

Каждая декларация по НДС, представленная в налоговый орган налогоплательщиком, проходит камеральную налоговую проверку. При этом основные задачи камеральной налоговой проверки НДС – это контроль за правильностью исчисления НДС к уплате, правомерным использованием вычетов по НДС, а также контроль обоснованности возмещения НДС.

Срок камеральной налоговой проверки по НДС составляет 2 месяца [1]. В случае выявления правонарушений срок проверки может быть продлен решением руководителя налогового органа или его заместителя до 3 месяцев.

Пункты 1–4 механизма камеральной налоговой проверки НДС (рис. 2) благодаря внедрению АСК НДС-2 выполняются в автоматизированном режиме:

1. Автоматизированная система АСК сопоставляет показатели счетов-фактур покупателей и продавцов проверяемого налогоплательщика, устанавливает расхождения в НДС, а также разрывы.

2. Если система выявила расхождения, которые приводят к занижению налога или завышению суммы к возмещению, она автоматически, без участия налогового инспектора, сформирует требование о представлении пояснений.

3. К требованию будет приложен перечень операций, по которым обнаружены расхождения, с кодом ошибки.

4. Налогоплательщик в электронном виде представляет пояснения в течение 5 дней со дня получения требования либо в этот же срок сдает уточненную налоговую декларацию.

Пункт 5 механизма камеральной налоговой проверки НДС предполагает проведение углубленной проверки с помощью проведения комплекса контрольных процедур в рамках камеральной налоговой проверки [1]:

– Истребование документов у налогоплательщика (в случаях, предусмотренных НК РФ, ст. 93 НК РФ).

– Истребование документов и сведений у контрагентов и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ).

– Допрос свидетелей (ст. 90 НК РФ).

– Проведение экспертизы (ст. 95 НК РФ).

– Участие переводчика, эксперта (ст. 95, 97 НК РФ).

– Осмотр документов и предметов (с согласия налогоплательщика) (ст. 91, 92 НК РФ).

Комплекс контрольных мероприятий, предусмотренных п. 5 механизма камеральной налоговой проверки НДС, проводится в случае, если:

– налогоплательщик заявляет НДС к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ);

– налогоплательщиком применяются налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ);

– у налогоплательщика имеются расхождения с данными контрагентов и эти расхождения ведут к занижению налога или завышению суммы возмещения (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Таким образом, комплекс контрольных мероприятий, который проводит налоговый инспектор в ходе камеральной налоговой проверки, направлен на сбор доказательственных данных об обоснованности налоговой выгоды. Понятие налоговой выгоды закреплено п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53) [4], под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Положения Постановления Пленума ВАС № 53 применялись в ходе проведения камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, представленных до 19 августа 2017 г., механизм сбора доказательственной базы по необоснованности применения налоговой выгоды налогоплательщиком НДС также формировался исходя из положений данного нормативного документа.

С 19 августа 2017 г. вступили в силу положения ст. 54.1 НК РФ, которая была введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ [3] (далее – Закон № 163-ФЗ). Статья 54.1 НК РФ посвящена вопросам умышленного занижения налоговой базы (т.е. законного и незаконного признания расходов и предъявления вычетов).

Положения ст. 54.1 НК РФ устанавливают условия, при соблюдении которых налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога или вернуть НДС из бюджета. Более подробно границы применения прав налоговых вычетов по НДС можно представить в виде схемы (рис. 3).

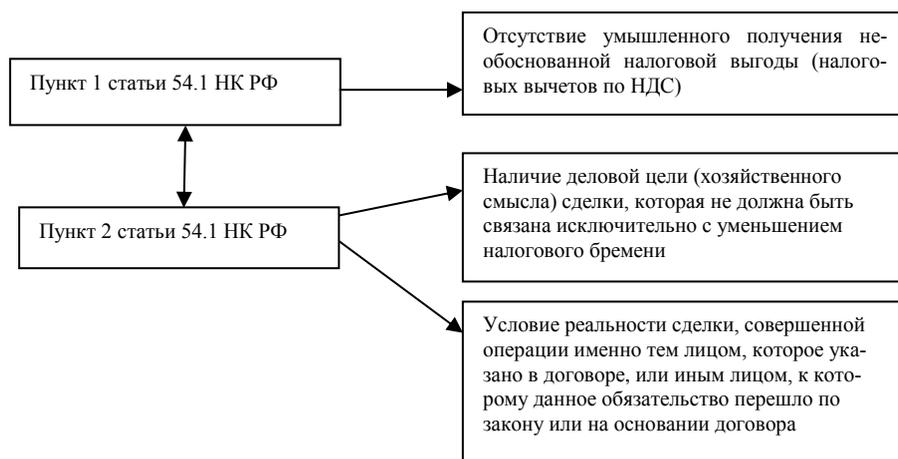


Рис. 3. Условия применения прав налоговых вычетов по НДС согласно положениям ст. 54.1 НК РФ [7]

Порядок проведения камеральной налоговой проверки НДС по декларациям, представленным после 19 августа 2017 г. осуществляется с учетом требований ст. 54.1 НК РФ. Следовательно, на основании положений ст. 54.1 НК РФ для того, чтобы доказать необоснованное возмещение по НДС, необходимо установить, что выявленные расхождения в налоговой декларации по НДС были сделаны налогоплательщиком умышленно, сделки, отражающие эти расхождения, направлены исключительно на получение налоговой выгоды в форме ухода от налогообложения, соответственно обязательства по сделкам не исполнены сторонами, заявленными в договорах, сами сделки не осуществлялись, а документооборот по ним носит фиктивный характер [7].

Таким образом, ст. 54.1 НК РФ аккумулировала в себе и легально закрепила ранее сложившуюся судебную практику [4].

Но при этом общие понятия, содержащиеся в данной статье, а также противоречия установленных в ней условий способствуют их двоякому трактованию и, как следствие, в ходе проведения камеральной налоговой проверки создают проблемы взаимодействия между всеми участниками

налоговых правоотношений (налоговыми органами, налогоплательщиками, государством), в частности:

1. Для налогоплательщиков положения ст. 54.1 НК РФ создают необходимость переоценки налоговых рисков, изменения правил взаимодействия со своими контрагентами, осуществления сделок только на договорной основе, необходимость документального закрепления деловых целей сделок, формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

2. Для государственного бюджета практика применения положений ст. 54.1 НК РФ стала следствием уменьшения поступлений по доначисленным в ходе проведения налоговых проверок налогам, штрафам и пени [21].

3. Для налоговых органов принятые положения ст. 54.1 НК показали, что необходимо менять порядок формирования доказательной базы в ходе проведения контрольных мероприятий. Новая общая методика проведения камеральной налоговой проверки НДС еще не сложилась ввиду многозначности толкования норм ст. 54.1 НК РФ и наличия разнообразной судебной практики. Кроме того, п. 3 ст. 54.1 НК РФ устанавливает, что доказательства в форме подписания первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушения контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличия возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Во многих случаях собранные налоговыми инспекторами в ходе камеральной проверки доказательства, на основании которых было отказано в возмещении НДС, вследствие дальнейших судебных разбирательств с налогоплательщиком могут быть приняты судом первой инстанции и опровергнуты судами последующих инстанций. Отрицательная судебная практика ссылается в основном на формальный подход в ходе проведения камеральных налоговых проверок (решение налоговых органов в результате налоговых проверок было основано на предположениях и отдельных доказательствах).

На основе существующего механизма камеральной налоговой проверки налоговый инспектор устанавливает расхождения, получает пояснения от налогоплательщика, но являются ли эти расхождения арифметическими, техническими ошибками, т.е. совершенными по неосторожности, или носят умышленный характер можно установить только с помощью проведения углубленной проверки с применением комплекса контрольных процедур. Следовательно, повышается трудоемкость проведения камеральной налоговой проверки, также ввиду ограниченности сроков проведения камеральной налоговой проверки и загруженности налоговых инспекторов отделов камеральных проверок (в среднем на одного инспектора отдела камеральных проверок приходится одновременно по 7–10 проверок) собрать качественную доказательную базу очень сложно. Кроме того, со-

гласно положениям письма № ЕД-4-9/22123@ ст. 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы [8]. Следовательно, при сборе доказательств для установления прав применения вычетов по НДС в ходе камеральной налоговой проверки налоговые органы имеют право руководствоваться только прежним перечнем контрольных процедур.

На основании вышеизложенного необходимо внести следующие предложения по совершенствованию механизма камеральной налоговой проверки НДС в рамках установленных положений ст. 54.1 НК РФ:

1. Определить основные направления действия механизма сбора доказательственной базы в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС, на основании положительной судебной практики [5, 6] в пользу налоговых органов таковыми направлениями в настоящее время являются проверка реальности сделки, установление формального документооборота, фактов подконтрольности участников сделки, фактов вывода денежных средств участниками сделки.

2. Формировать план проведения каждой отдельной камеральной налоговой проверки НДС. При планировании камеральной налоговой проверки схематично можно распределить контрольные процедуры для доказывания нарушений положений ст. 54.1 НК РФ в ходе проведения камерального контроля НДС (рис. 4).



Рис. 4. Применение контрольных процедур для доказывания нарушений положений ст. 54.1 НК РФ в ходе проведения камерального контроля НДС [7]

При этом в планировании камеральной налоговой проверки необходимо учитывать, что в зависимости от специфики предпринимательской деятельности налогоплательщика соотношение количества проведения одного вида контрольных процедур может меняться [20]. Так, например, в случае, если большинство контрагентов, по взаимодействию с которыми у проверяемого налогоплательщика заявлены вычеты по НДС, прекратили свою деятельность, то при планировании контрольных процедур в отношении этих контрагентов в рамках камеральной налоговой проверки будут преобладать процедуры допроса уполномоченных лиц.

3. Усовершенствовать методики проведения основных контрольных процедур (таблица).

Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур [6]

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
Истребование документов у налогоплательщика (в случаях, предусмотренных НК РФ, статья 93 НК РФ)	При проведении данной контрольной процедуры важное значение имеет истребование как документов, так и информации, в состав которой могут также быть включены пояснения относительно особенностей исполнения отдельных сделок [10, с. 123]. Это позволит получить одновременно и документы, и пояснения, что сэкономит время, отведенное на контроль, и позволит получить информацию, например, в случае отсутствия возможности оперативно организовать допросы свидетелей. Положения статьи 93 НК РФ не устанавливает ограничений по количеству истребований в течение камеральной налоговой проверки, повторно документы нельзя истребовать только в случае, если они были представлены ранее или от налогоплательщика получено пояснение об отсутствии таких документов	Процедура истребования документов должна включать в себя следующие этапы: 1. Анализ информации о налогоплательщике на основе имеющихся данных у налогового органа. 2. Анализ и оценка договоров с его основными поставщиками и покупателями. 3. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок. 4. Систематизация полученных результатов в ходе проведенного анализа данных. 5. Формирование перечня документов, которые необходимо запросить по требованию. 6. Формирование перечня вопросов, на которые налогоплательщик должен дать пояснения. 7. Оформление требования проверяемому налогоплательщику
Истребование документов и сведений у контрагентов и иных лиц (статья 93.1 НК РФ)	Истребование документов (информации) может быть: – в форме требования контрагентам и иным лицам, стоящим на учете в налоговом органе-инициаторе, процедуры истребования;	Процедура истребования документов (информации) должна включать в себя следующие этапы: 1. Отбор контрагентов с максимальной долей вычетов.

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
	<p>– в форме поручения налоговым органам-исполнителям в случае, если необходимо истребовать документы (информацию) по контрагентам и иным лицам, стоящим на учете у данных налоговых органов;</p> <p>– вне рамок в форме требования и (или) поручения по конкретной сделке.</p> <p>Данная контрольная процедура также имеет огромное значение в случае, если контрагент является третьим и последующим звеном в цепочке взаимодействия с проверяемым налогоплательщиком. Она позволяет оценить деятельность контрагента проверяемого налогоплательщика с позиции сравнения его деятельности с иными его покупателями и поставщиками и сделать вывод о том, ведет ли деятельность контрагента проверяемого налогоплательщика или он является участником схем по уходу от налогообложения</p>	<p>Установление с помощью АСК НДС-2 степени риска по каждому из этих контрагентов [16, с. 11].</p> <p>2. Изучение имеющихся в налоговом органе данных о контрагенте, его уполномоченных лицах, а также состояние деятельности контрагента.</p> <p>3. Анализ и оценка договоров с его основными поставщиками.</p> <p>4. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок.</p> <p>5. Формирование перечня документов, которые необходимо запросить по требованию в рамках ст. 93.1.</p> <p>6. Формирование перечня вопросов, на которые контрагент должен дать пояснения</p>
Допрос свидетелей (статья 90 НК РФ)	Свидетельские показания имеют значение в подтверждении выводов налоговых инспекторов, сделанных на основе анализа и оценки запрошенных документов и информации	<p>Процедура допроса должна включать следующие этапы:</p> <p>1. Сбор информации о физическом лице: определение его места работы, должности, полномочий, определение источников его дохода, имущественного положения.</p> <p>2. Формирование вопросов (должны присутствовать как формальные вопросы, позволяющие идентифицировать полномочия, трудовые обязанности физического лица, так и вопросы в целях определения фактического совершения операций, определения целей сделок, порядка взаимодействия в процессе сделок).</p> <p>Направление повестки или поручения на допрос.</p> <p>Проведение допроса, оформление протокола допроса</p>

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
Осмотр документов и предметов (с согласия налогоплательщика) (ст. 91, 92 НК РФ)	Осмотр документов, предметов, помещений, территорий деятельности позволяет установить фактическое наличие оборудования, транспортных средств, производственных мощностей, определить технологический процесс деятельности проверяемого налогоплательщика	Процедура должна включать в себя следующие этапы: 1. Анализ информации о налогоплательщике на основе имеющихся данных у налогового органа. 2. Анализ имущественного состояния налогоплательщика и его контрагентов. 3. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок. 4. Анализ товарных потоков. 5. Анализ технологического процесса деятельности. 6. Формирование постановления на осмотр. 7. Проведение осмотра и оформление протокола осмотра

Следует также отметить, что на повышение качества процедур осмотра и допросов свидетелей в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС будут влиять результаты истребуемых документов (информации) в рамках ст. 93, 93.1 НК РФ [18, с. 35]. Следовательно, на первых этапах начала камеральной проверки НДС для формирования информационной базы необходимо уделить особое внимание проведению данных контрольных процедур.

Кроме того, для качественной доказательной базы в ходе проведения камеральной проверки НДС важное значение имеют информационные данные, полученные от иных учреждений, государственных органов [2]. Следовательно, необходимо также внести предложение по определению в отдельную контрольную процедуру – процедуру запроса документов и информации от вышеуказанных источников.

Статья 85 НК РФ [1] содержит перечень организаций, учреждений, органов и должностных лиц, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц. Данные сведения посредством электронного обмена поступают в налоговые органы в регламентированные сроки. При этом в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС может возникнуть необходимость получения от вышеуказанных контрагентов дополнительной информации вне рамок электронного обмена сведениями. Следовательно, необходимо также внести предложение по определению в отдельную контрольную процедуру – процедуру запроса документов и информации от вышеуказанных источни-

ков, регламентировать эту процедуру, установить сроки и обязанности для исполнителей.

Литература

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. 27.12.2018). URL: <http://www.consultant.ru/cons/>

2. *Закон РФ* от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. 27.12.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/

3. *Федеральный закон* от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/

4. *Постановление* Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/

5. *Постановление* АС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2018 г. по делу № А75-7919/2017. URL: <https://www.sudact.ru/arbitral/doc/2fY9eLKykArJ/>

6. *Постановление* АС Волго-Вятского округа от 4 июня 2018 г. по делу № А79-5339/2017. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/>

7. *Письмо* ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/

8. *Письмо* ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/

9. *Гудимов В.И.* Налоговый контроль: Процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. 23 с. URL: <http://www.dissercat.com/content/nalogovyi-kontrol-protsessualno-pravovaya-kharakteristika>

10. *Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для академического бакалавриата* / Е.В. Ордынская. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. 387 с.

11. *Садовская Т.Д.* Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 26 с. URL: <http://www.dslib.net/admin-pravo/pravovye-i-organizacionnye-aspekty-sovershenstvovaniya-nalogovogo-kontrolja-v.html>

12. *Богомазова Я.А., Водопьянова В.А.* Новая декларация по НДС: анализ влияния изменений в налоговом администрировании на поступления налога в бюджет РФ // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. 2016. № 6. С. 912–915.

13. *Егоричев А.В.* Камеральный контроль деклараций по НДС: новые инструменты, этапы и алгоритм действий налогоплательщика // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 9. С. 45–49.

14. *Кириллова О.С.* Современные технологии налогового администрирования: ответ на угрозы или использование возможностей обеспечения экономической безопасности // *Экономическая безопасность и качество*. 2018. № 1. С. 69–76.

15. *Крюкова Д.А.* Становление института предварительного налогового контроля в России и его роль в создании эффективной налоговой системы // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2017. № 2 (66). С. 63–65.

16. НДС: актуальные вопросы администрирования и новации законодательства // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 4. С. 8–11.

17. Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2009. № 4. С. 61–67.
18. Разулин С.В. Истребование налоговыми органами пояснений в рамках камеральной проверки // Финансы. 2017. № 2. С. 35–38.
19. Солнышкова Ю.Н. Пути повышения эффективности проведения налоговых проверок // Наука и общество. 2017. № 3 (29). С. 50–58.
20. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по НДС // Система КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi/>
21. Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru>

Problems of the Application of the New Order of VAT Desk Tax Audits

Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics. 2019. 46. pp. 127–140.
DOI: 10.17223/19988648/47/8

Yulia E. Labunets, Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia No. 1 for Tomsk Oblast (Tomsk, Russian Federation). E-mail: ulya.ev_84@mail.ru

Keywords: desk audit, value added tax, set of measures, powers of tax authorities, evidence basis, deliberate nature of action.

This article discusses the problems of the mechanism of VAT desk tax audit in the conditions established by the provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. In the study, general scientific methods were used: dialectical, analysis and synthesis. The provisions of Article 54.1 complicate the mechanism of desk tax audit. To comply with the conditions established by this article, a set of control measures is required, which is very difficult to perform in the conditions of a limited inspection time. The article investigates the essence of the concept of desk tax audit, the mechanism of VAT desk tax audit, the value of the main control procedures used in the course of VAT desk tax audit. According to the study, recommendations on the basic operational directions of the mechanism of evidence collection based on the court practice and recommendations on the planning of VAT desk tax audits and on the improvement of specific control procedures are made.

References

1. Russian Federation. (2018) *The Tax Code of the Russian Federation (Part One) No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on December 27, 2018)*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/>. (In Russian).
2. Russian Federation. (2018) *Law of the Russian Federation No. 943-1 of March 21, 1991, "On the Tax Authorities of the Russian Federation" (as amended on December 27, 2018)*. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/. (In Russian).
3. Russian Federation. (2017) *Federal Law No. 163-FZ of July 18, 2017, "On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation"*. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/. (In Russian).
4. Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. (2006) *Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 of 12.10.2006 "On the assessment by arbitration courts of the justification for obtaining tax benefits by a taxpayer"*. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/. (In Russian).
5. Arbitration Court of the West Siberian District. (2018) *Decision of the Arbitration Court of the West Siberian District of May 29, 2018, on case No. A75-7919/2017*. [Online] Available from: <https://www.sudact.ru/arbitral/doc/2fY9eLKykArJ/>. (In Russian).
6. Arbitration Court of the Volga-Vyatka District. (2018) *Resolution of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District of June 4, 2018 on case No. A79-5339/2017*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/>. (In Russian).

7. Russian Federation. (2017) *Letter No. ED-4-2/13650@ of the Federal Tax Service of Russia of July 13, 2017, "On sending methodological recommendations to establish evidence of intent in the actions of taxpayer officials to avoid paying taxes (fees) during tax and procedural inspections"*. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/. (In Russian).

8. Russian Federation. (2017) *Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ED-4-9/22123@ of October 31, 2017, "On Recommendations on the Application of the Provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation"*. [Online] Available from: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/. (In Russian).

9. Gudimov, V.I. (2005) *Nalogovyy kontrol': Protsessual'no-pravovaya kharakteristika* [Tax control: Procedural and legal characteristic]. Abstract of Law Cand. Diss. Voronezh. [Online] Available from: <http://www.dissercat.com/content/nalogovyi-kontrol-protsessualno-pravovaya-kharakteristika>.

10. Ordynskaya, E.V. (2016) *Organizatsiya i metodika provedeniya nalogovykh proverok* [Organization and methodology of tax audits]. 2nd ed. Moscow: Yurayt.

11. Sadovskaya, T.D. (2007) *Pravovye i organizatsionnye aspekty sovershenstvovaniya nalogovogo kontrolya v Rossiyskoy Federatsii* [Legal and organizational aspects of improving tax control in the Russian Federation]. Abstract of Law Cand. Diss. Tyumen. [Online] Available from: <http://www.dslib.net/admin-pravo/pravovye-i-organizatsionnye-aspekty-sovershenstvovaniya-nalogovogo-kontrolya-v.html>.

12. Bogomazova, Ya.A. & Vodop'yanova, V.A. (2016) *Novaya deklaratsiya po NDS: analiz vliyaniya izmeneniy v nalogovom administrirovanii na postupleniya naloga v byudzheth RF* [New VAT declaration: analysis of the impact of changes in tax administration on tax revenues to the budget of the Russian Federation]. *Mezhdunarodnyy zhurnal prikladnykh i fundamental'nykh issledovaniy*. 6. pp. 912–915.

13. Egorichev, A.V. (2016) *Kameral'nyy kontrol' deklaratsiy po NDS: novye instrumenty, etapy i algoritm deystviy nalogoplatel'shchika* [Desk audit of VAT returns: new tools, stages and algorithm of taxpayer actions]. *Nalogovaya politika i praktika*. 9. pp. 45–49.

14. Kirillova, O.S. (2018) *Modern technologies of tax administration: responding to threats or using ways of ensuring economic security. Ekonomicheskaya bezopasnost' i kachestvo – Economic Security and Quality*. 1. pp. 69–76. (In Russian).

15. Kryukova, D.A. (2017) *Evolution of the institution of preliminary tax control in Russia and its role in establishing an effective tax system. Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta – Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*. 2 (66). pp. 63–65. (In Russian).

16. *Nalogovaya politika i praktika*. (2016) *NDS: aktual'nye voprosy administrirovaniya i novatsii zakonodatel'stva* [VAT: current issues of administration and innovation of the legislation]. *Nalogovaya politika i praktika*. 4. pp. 8–11.

17. Polteva, A.M. (2009) *Kameral'naya nalogovaya proverka kak forma nalogovogo kontrolya* [Desk audit as a form of tax control]. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo – Administrative and Municipal Law*. 4. pp. 61–67.

18. Razgulin, S.V. (2017) *Istrebovanie nalogovymi organami poyasneniy v ramkakh kameral'noy proverki* [Claims by tax authorities for explanations as part of a desk audit]. *Finansy – Finance*. 3. pp. 35–38.

19. Solnyshkova, Yu.N. (2017) *Puti povysheniya effektivnosti provedeniya nalogovykh proverok* [Ways to increase the efficiency of tax audits]. *Nauka i obshchestvo*. 3 (29). pp. 50–58.

20. Russian Federation. (n.d.) *Tax Guide. Practical guide on VAT*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi/>. (In Russian).

21. *The official website of the Federal Tax Service of Russia*. [Online] Available from: <https://www.nalog.ru>.