



УДК 347.73

Закарян Лиана Игоревна

Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева

Институт права и предпринимательства

Россия, Екатеринбург

[Lz@tlps.ru](mailto:Lz@tlps.ru)

Zakaryan Liana

Ural State Law University named after V. F. Yakovlev

Institute Law and Business

Russia, Ekaterinburg

## УТОЧНЕННАЯ НАЛОГОВАЯ ДЕКЛАРАЦИЯ КАК САМОСТОЯТЕЛЬНОЕ ОСНОВАНИЕ НАЗНАЧЕНИЯ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

**Аннотация:** в настоящей статье рассматривается место и особенности уточненной налоговой декларации в налоговом процессе. В результате анализа актуальной правоприменительной практики и подходов, выработанных доктринальными исследованиями, делается вывод о том, что уточненная налоговая декларация является самостоятельным основанием назначения камеральной налоговой проверки.

**Ключевые слова:** налоговая декларация, уточненная налоговая декларация, налоговый контроль, камеральная налоговая проверка, действительная налоговая обязанность.

## REVISED TAX DECLARATION AS AN INDEPENDENT BASIC FOR THE APPOINTMENT OF A DESK TAX AUDIT

**Annotation:** this article considers the place and features of a revised tax declaration in the tax process. As a result of the analysis of current law enforcement practice and



approaches developed by doctrinal studies, it is concluded that a revised tax return is an independent basis for the appointment of a desk tax audit.

**Key words:** tax return, updated tax return, tax control, desk tax audit, actual tax liability.

Камеральная налоговая проверка является одной из основных форм налогового контроля. Это обусловлено тем, что камеральная налоговая проверка позволяет в наиболее сжатые сроки и с наименьшими административными издержками проверить значительный объем информации в отношении наибольшего числа субъектов налоговых правоотношений.

Налоговая проверка как форма налогового контроля осуществляется в рамках налоговых процедурных отношений, выступает в качестве элемента фактического содержания отдельного налогового процедурного отношения [1, с. 26]. Для процедуры характерна официальность установления последовательности действий, что предполагает наличие жесткой урегулированности и отсутствие непредусмотренных возможностей для свободы действий [2, с. 15].

Камеральная налоговая проверка является документарной проверкой, она направлена в первую очередь на исследование представленных налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом налоговых деклараций и расчетов, а также первичных документов и документов бухгалтерского учета, на основании которых декларация или расчет были составлены.

Из положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [3] следует, что основным документом налоговой отчетности и основанием назначения камеральной налоговой проверки является налоговая декларация (далее также – декларация). При этом некорректно относить налоговую декларацию и иные документы налоговой отчетности, в которых отражается



сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, к различным основаниям проведения камеральной налоговой проверки: значение указанных документов едва ли можно преуменьшить в сравнении с налоговой декларацией, в связи с чем разница формулировок в указанном случае не влечет разницу в толковании и правовых последствиях.

Винницкий Д.В. относит налоговую декларацию к числу важнейших актов реализации норм налогового права в форме их исполнения, поскольку декларация порождает возникновение различных налоговых процедурных отношений, а также налоговых обязательственных отношений [4, с. 334].

НК РФ содержит легальное определение понятия «налоговая декларация» и определяет ее как заявление 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.

Конституционным судом Российской Федерации (далее – КС РФ) было отмечено, что система налогообложения в первую очередь основывается на информации о доходах, представляемой самим налогоплательщиком [5].

Таким образом, налоговая декларация как акт реализации права в форме исполнения соответствующей обязанности представляет собой документ, в котором налогоплательщик или налоговый агент отражает исчисленную сумму налога, то есть фиксирует размер своей налоговой обязанности, о которой извещает налоговый орган.

Помимо понятия «налоговая декларация (расчет)», НК РФ также оперирует таким понятием, как «уточненная налоговая декларация (расчет)».

Из содержания ст. ст. 80, 81, 88 НК РФ следует, что уточненная налоговая декларация представляет собой заявление налогоплательщика о размере своей действительной налоговой обязанности, вновь представленное при обнаружении



налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Таким образом, уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в случае, если сумма налоговых обязательств, сведения об объектах налогообложения или иная информация об исполнении налогоплательщиком своей обязанности по исчислению и уплате соответствующего налога в ранее представленной налоговой декларации отражены некорректно.

Уточненная налоговая декларация фактически заменяет собой ранее представленную налоговую декларацию, в связи с чем для установления действительной налоговой обязанности субъекта, соответствия указанных в уточненной налоговой декларации сведений действительности, необходимо проведение камеральной налоговой проверки.

Камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации также начинается автоматически в момент ее представления, при этом камеральная налоговая проверка ранее представленной декларации согласно п. 9.1 ст. 88 НК РФ прекращается, а сведения, полученные в ходе прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении камеральной налоговой проверки уточненной декларации.

Примечательным является то, что представление уточненной налоговой декларации одновременно является правом и обязанностью налогоплательщика. Так, обнаружение налогоплательщиком в представленной налоговой декларации несоответствий, которые привели к занижению суммы налога, влечет возникновение обязанности представить уточненную налоговую декларацию. В остальных же случаях, когда несоответствия не привели к занижению суммы налога, представление уточненной налоговой декларации является правом налогоплательщика.



Соответственно, уточненная налоговая декларация в разных ситуациях может являться актом реализации права как в форме исполнения, так и в форме использования.

Из изложенного следует, что, несмотря на то, что налоговая декларация формально представляет собой документ, содержащий информацию об исчислении налогоплательщиком суммы налога, действительное значение имеет лишь результат такого исчисления – сумма налога, которая не должна быть занижена, то есть действительная налоговая обязанность.

В то же время, независимо от того, является ли представление уточненной налоговой декларации реализацией права в форме исполнения или использования, камеральная налоговая проверка такой уточненной декларации также проводится обязательно и начинается автоматически.

Законодательством не ограничена возможность представления уточненной налоговой декларации ни сроком, ни количеством: формально уточненная налоговая декларация может быть представлена в любое время и неоднократно, вопрос лишь в том, как на неё отреагирует налоговый орган.

Как отмечает Тютин Д.В. [6], частично права и обязанности налогового органа при представлении уточненной налоговой декларации урегулированы в НК РФ, в других случаях – полномочия налогового органа следуют из цели регулирования соответствующей налоговой процедуры.

В этом разрезе возникает вопрос о том, каковы последствия представления уточненной налоговой декларации после оформления акта налоговой проверки ранее представленной декларации, а именно: влечет ли в таком случае представление уточненной декларации прекращение проверки декларации, представленной ранее.

На настоящий момент единообразие в судебной практике по данному вопросу отсутствует.



Для начала для ответа на этот вопрос необходимо определиться с тем, в какой момент камеральная налоговая проверка считается завершенной.

Ранее Высшим арбитражным судом Российской Федерации (далее – ВАС РФ) был выработан подход, согласно которому камеральная налоговая проверка считается завершенной после окончания всех предусмотренных законодательством действий и оформления ее результатов соответствующим решением, то есть момент завершения камеральной налоговой проверки был связан с моментом вынесения решения по итогам рассмотрения ее результатов [7]. При таком толковании положений НК РФ было возможно полагать, что до вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности либо решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности представление уточненной налоговой декларации должно влечь прекращение камеральной налоговой проверки ранее представленной декларации и начало проверки уточненной декларации.

Однако ФНС России заняла по этому вопросу иную позицию, согласно которой составление акта налоговой проверки влечет ее завершение, в связи с чем представление уточненной налоговой декларации не прекращает завершенную камеральную налоговую проверку ранее представленной декларации, а вынесение налоговым органом решения по результатам рассмотрения материалов такой проверки является обязанностью налогового органа [8].

Впоследствии вывод о том, что составление акта налоговой проверки влечет ее завершение, был поддержан Верховным судом Российской Федерации (далее – ВС РФ) с важным уточнением. Так, в одном из своих отказных определений [9] ВС РФ, подтвердив выводы судов нижестоящих инстанций [10], указал, что представление уточненной налоговой декларации после составления акта налоговой проверки и его надлежащего вручения налогоплательщику не влечет отмену принятого впоследствии налоговым органом решения, поскольку



камеральная налоговая проверка была завершена в момент составления акта проверки и о её результатах налогоплательщик был уведомлен.

Таким образом, камеральная налоговая проверка ранее представленной налоговой декларации завершается составлением акта проверки и его вручением. По итогам рассмотрения ее материалов оформляется соответствующее решение, а в отношении уточненной налоговой декларации налоговым органом проводится новая камеральная налоговая проверка.

Тем не менее, изложенный выше подход, предложенный ФНС России и ВС РФ, был перенят некоторыми судами нижестоящих инстанций с корректировками.

Так, суды в настоящий момент также приходят к выводу о том, что представление уточненной декларации после составления акта проверки ранее представленной декларации не влечет ее прекращение, однако результаты камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации, в случае ее завершения до вынесения решения по итогам рассмотрения ранее представленной декларации, в обязательном порядке должны учитываться при вынесении такого решения [11]. Иное, по мнению некоторых судов, является существенным нарушением положений п. 9.1 ст. 88 НК РФ и влечет отмену решения налогового органа, поскольку такое решение не позволяет достоверно установить размер действительной налоговой обязанности.

Существует и противоположная судебная практика, согласно которой суды, применяя положения НК РФ, исходят из того, что учет показателей уточненной налоговой декларации после составления акта налоговой проверки ранее представленной декларации, но до вынесения соответствующего решения, является правомочием налогового органа и осуществляется на его усмотрение, так как такая его обязанность не следует из положений НК РФ [12].

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что на настоящий момент отсутствует спор относительно момента завершения камеральной



налоговой проверки для целей представления уточненной налоговой декларации: проверка завершается в момент составления акта налоговой проверки. В то же время суды, при определении последствий представления уточненной декларации после составления акта налоговой проверки, по-разному применяя положения общей части НК РФ, приходят к диаметрально противоположным выводам относительно необходимости учета налоговым органом показателей уточненной налоговой декларации при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

Так, в связи с вышеизложенным, предполагается, что даже несмотря на то, что представление уточненной налоговой декларации всегда коррелирует с представлением «первичной» налоговой декларации, она является самостоятельным основанием проведения камеральной налоговой проверки.

В обоснование такого вывода можно привести следующие аргументы.

Во-первых, проверка ранее представленной декларации прекращается в связи с представлением уточненной налоговой декларации, из чего следует, что уточненная декларация подлежит самостоятельной камеральной налоговой проверке, является ее основанием; более того, завершение камеральной налоговой проверки ранее представленной декларации не препятствует назначению камеральной налоговой проверки уточненной декларации.

Во-вторых, положения НК РФ предусматривают, что в случае, если уточненная налоговая декларация будет признана непредставленной в связи с допущенными при ее представлении нарушениями, камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации прекращается, а камеральная налоговая декларация ранее представленной декларации возобновляется. Указанное никак не противоречит ранее изложенному, поскольку признание декларации непредставленной исключает наступление последствий в виде начала самостоятельной камеральной налоговой проверки уточненной декларации.



В-третьих, при камеральной налоговой проверке уточненной декларации объект проверки предсказуемо остается прежним, однако предмет меняется, в связи с чем камеральная налоговая проверка ранее представленной декларации и прекращается, а не продолжается с учетом вновь представленной уточненной декларации.

В-четвертых, выявление в ранее представленной декларации ошибок, приведших к занижению суммы налога, влечет возникновение у налогоплательщика обязанности по представлению уточненной налоговой декларации, невыполнение же обязанности по представлению уточненной налоговой декларации порождает самостоятельные последствия для налогоплательщика.

В-пятых, существенным при рассмотрении уточненной налоговой декларации как самостоятельного основания проведения камеральной налоговой проверки является также момент ее представления и коррелирующий с ним момент исполнения соответствующей обязанности. Момент представления уточненной налоговой декларации влияет как на возможность привлечения обязанного субъекта к ответственности, так и на освобождение от такой ответственности.

Из всего вышеизложенного следует, что, несмотря на то, что уточненная налоговая декларация является документом, цель представления и проверки которого совпадает с соответствующими целями представления и проверки «первичной» налоговой декларации, она является в первую очередь документом-основанием самостоятельной камеральной налоговой проверки, поскольку ее представление или непредставление порождает возникновение налоговых процедурных и обязательственных отношений, а также наступление для налогоплательщика соответствующих последствий: положительных – в виде освобождения от налоговой ответственности за ее представление после истечения срока подачи налоговой декларации, а также учета ее показателей при



вынесении решения по ранее представленной декларации; отрицательных – соответственно в виде привлечения к налоговой ответственности.

### Список литературы:

1. Винницкий Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // Законодательство, 2003, N 2. С. 23-31.
2. Копина А.А. К вопросу о соотношении понятий «налоговый процесс» и «налоговая процедура» // Юрист, 2005, N 10. С. 14-17.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.01.2024) // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.04.2024).
4. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. С. 397.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.06.2005 N 9-П // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).
6. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).
7. Определение ВАС РФ от 23.03.2011 N ВАС-247/1 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.04.2024).
8. Письмо ФНС России от 20.11.2015 г. N ЕД-4-15/20327 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).
9. Определение ВС РФ от 15.10.2019 N 307-ЭС19-17471 по делу N А42-491/2022 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).
10. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.10.2022 Ф07-13771/2022 по делу N А42-491/2022 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).



11. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 16.11.2021 N Ф01-5463/21 по делу N А82-16008/2020 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).

12. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.12.2022 N Ф07-20224/22 по делу N А05-1943/2022 // СПС КонсультантПлюс <https://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.04.2024).