

*Лисковец Варвара Анатольевна
Liskovets Varvara Anatolyevna
Студентка 4 курса Юридического факультета
Финансового университета при Правительстве Российской
Федерации, Москва
4th year student of the Law Faculty,
Financial University under the Government
of the Russian Federation, Moscow
Научный руководитель - к.э.н, доцент, Смирнова Е.Е.
Scientific adviser - Ph.D (Economics), Smirnova E.E.
e-mail: varylisk06@gmail.com*

**Актуальные вопросы проведения выездных налоговых проверок НДФЛ
Topical issues of field tax audits of personal income tax**

Аннотация

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — это один из основных источников формирования бюджетов субъектов. Поступление средств в бюджет зависит от качества налоговой проверки. Необходимо проанализировать основные недостатки проведения проверок. В последнее время появилось множество схем ухода от налогов, важно вовремя их распознать.

Abstract

The personal income tax (PIT) is one of the main source of formation of the budgets of regions. The flow of funds to the budget depends on the quality of the tax audit. It is essential to analyze the main disadvantages of conducting inspections. Recently, many tax evasion schemes have appeared, it is important to recognize them in time.

Ключевые слова

НДФЛ; выездная налоговая проверка; мероприятия налогового контроля; схемы уклонения от уплаты налогов.

Key words

Personal income tax; field tax audit; tax control measures; tax avoidance schemes.

Суть контрольно-надзорной деятельности налогового орган в том, что он проверяет, насколько правильно компания уплачивает один или несколько налогов. Например, у налогового органа появилось подозрение, что компания занижает доходы сотрудников. В таком случае проверяют только

правильность уплаты НДФЛ и страховых взносов, а уплату налога на прибыль проверять не будут. Избранность проверки связана с внедренным риск-ориентированным подходом, то есть налоговый орган оценивает компании и ИП по 12 критериям риска, определенных в постановлении Правительства¹. По результатам оценки принимается решение о проведении выездной проверки. Например, следующие обстоятельства могут свидетельствовать о том, что налогоплательщик занижает налоговую базу.

1. Средний размер налогов ниже, чем у других плательщиков в этой отрасли.
2. Среднемесячные зарплаты сотрудников ниже, чем у работников других компаний и ИП в такой же отрасли в регионе.
3. Организации несколько раз за год были на границе лимитов по спецрежимам.

Важно отдельно подчеркнуть наиболее часто проводимые мероприятия налогового контроля в ходе проверки по НДФЛ. При анализе судебной практики можно выделить: допрос (ст.90 НК РФ) и осмотр (ст. 91, 92 НК РФ). Допрос проводится, например, при наличии «самозанятых» фактически осуществляющих трудовую деятельность, а также количество заключенных гражданско-правовых договоров взамен трудовых (с целью оптимизации выплаты страховых взносов), осмотр проводится в аналогичных ситуациях с допросом, но также ярким примером является проверка физических лиц на незарегистрированную сдачу жилых помещений по договору найма.

Следует рассмотреть некоторые проблематичные вопросы, возникающие в ходе проведения выездной налоговой проверки по НДФЛ. В соответствии с п. 1 ст. 231 Налогового кодекса Российской Федерации² (далее – НК РФ) излишне удержанные налоговым агентом из дохода

¹ Постановление Правительства РФ от 17.08.2016 № 806 «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».

² Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: от 13.07.2015 № 214-ФЗ, №232-ФЗ // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.

налогоплательщика суммы НДФЛ подлежат возврату налоговым агентом согласно поданному налогоплательщиком заявлению. При этом в данной статье не установлен особый порядок зачета или возврата налоговым агентом сумм излишне удержанного налога на доходы физических лиц. Общий порядок зачета или возврата налоговым агентом сумм излишне удержанного налога приведен в ст. 78 НК РФ.

Таким образом, из анализа норм ст. 78 и п. 1 ст. 231 НК РФ можно сделать такой вывод, что если налоговый агент удержал с физического лица налог в большей сумме, чем следовало, то переплата возникает не у налогового агента, а у физического лица. Зачет может быть проведен только по заявлению физического лица, поданному налоговому агенту. Оно служит основанием для подачи налоговым агентом в налоговый орган соответствующего заявления от своего имени.

Дополнительных требований, таких как проведение выездной налоговой проверки, исследование налоговым органом первичных бухгалтерских документов и иных документов, которые позволили бы проверить обоснованность заявленных требований о возврате излишне уплаченной суммы, законодательство не содержит. Поэтому при наличии у налогового агента соответствующего заявления физического лица налог должен быть ему возвращен. Однако законодательство о налогах и сборах предусматривает, что выездную проверку налоговые органы вправе провести по общим основаниям, указанным в п. 4 ст. 89 НК РФ, с целью проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налога. Чтобы установить факт переплаты налоговому органу, помимо информации о перечисленных суммах НДФЛ необходимы данные о размерах начисленного и выплаченного налогоплательщику дохода и суммах предоставленных налоговых вычетов. Эта информация как раз и содержится в первичных и иных документах налогового агента. В процессе проверки указанных документов налоговые органы смогут сопоставить размер удержанного и перечисленного налога и прийти к выводу о наличии либо отсутствии переплаты НДФЛ. Кроме того,

при принятии решения о назначении проверки существенную роль сыграет и сумма налога, подлежащая возврату налоговому агенту. Возможно, что проверку проведут также и при наличии у налогового органа сомнений в правомерности возврата (зачета) НДС.

Рассмотрим следующую ситуацию, имеющую отражение во множестве судебных дел. Во время налоговой проверки ИП налоговый орган выявил недоимку по НДС по деятельности, не имеющей никакого отношения к предпринимательству. Возникает вопрос, в каком порядке с данного лица должен быть взыскан начисленный к уплате НДС. Налоговым кодексом определен различный порядок взыскания задолженности по налогам для индивидуальных предпринимателей и для обычных физических лиц.

С физического лица, не являющегося ИП, задолженность по налогам может быть взыскана только посредством обращения налогового органа в суд. Также в суд подается заявление о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица в отношении всех требований об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, по которым истек срок исполнения и которые не исполнены этим физическим лицом на дату подачи налоговым органом заявления о взыскании. Обращаться в суд налоговый орган по общему правилу может только после того, как задолженность физического лица превысит 10 000 руб. Однако из общего правила предусмотрено исключение. Налоговые органы могут взыскать через суд задолженность в меньшем размере, если в течение трех лет она так и не превысит указанную сумму. Данный период исчисляется со дня истечения срока исполнения самого раннего требования, учитываемого при расчете общей суммы задолженности (п. 1, 2 ст. 48 НК РФ).

С предпринимателей налоговая задолженность взыскивается в бесспорном порядке, кроме тех случаев, когда обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки или возникла по результатам проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (п. 2 ст. 45, п. 1 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ).

Налоговому контролю и привлечению к ответственности за выявленные от приобретения либо утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов. Статья 89 НК РФ предусматривает право налогового органа провести в установленном порядке выездные налоговые проверки налогоплательщиков - физических лиц, в том числе за период осуществления данным лицом предпринимательской деятельности, но налоговым кодексом не предусмотрено вынесение двух решений для проведения выездной налоговой проверки физического лица - в качестве предпринимателя и в качестве частного лица.

В п. 55 Постановления Пленума ВС РФ от 17.11.2015 № 50³, согласно ст. 24 Гражданского кодекса РФ гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание. Указанная норма закрепляет полную имущественную ответственность физического лица независимо от наличия статуса предпринимателя и не разграничивает имущество гражданина как физического лица и как предпринимателя.

Соответственно, Минфин считает, что в случае выявления при проверке предпринимателя недоимки по НДФЛ, не относящейся к его предпринимательской деятельности, ее взыскание все равно должно производиться по правилам, установленным положениями ст. 46 и 47 НК РФ.

При этом предусмотренная ст. 46 и 47 НК РФ процедура принудительного взыскания налога путем обращения взыскания на средства на счетах ИП в банках и за счет иного имущества не распространяется на правоотношения, не связанные с осуществлением физическим лицом предпринимательской деятельности.

Обращение взыскания на денежные средства гражданина, находящиеся на его банковском счете, не предназначенном для осуществления

³ Постановление Пленума ВС РФ от 17.11.2015 № 50 // Бюллетень Верховного Суда РФ, 2015.

предпринимательской деятельности, в том числе если владелец счета имеет статус предпринимателя, не может не приводить к вмешательству в права личности, поскольку фактически означает уменьшение объема денежных средств, за счет которых гражданин обеспечивает жизнедеятельность себя и лиц, находящихся на его иждивении.

В связи с этим принудительный порядок взыскания задолженности, предусмотренный ст. 46 НК РФ, может применяться к физическим лицам, имеющим статус ИП, в ограниченном объеме: в отношении задолженности по налогам, уплачиваемым в связи с ведением предпринимательской деятельности.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах содержит некоторые правовые пробелы, которые могут привести к разночтению и послужить доначислением налогом. В связи с этим представляется целесообразным внести соответствующие поправки в НК РФ или выпустить разъясняющие письма уполномоченных органов.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: от 13.07.2015 № 214-ФЗ, №232-ФЗ // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30 ноября 1994г. № 51-ФЗ // Российская газета. 1994.
3. Определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 N 95-О-О // Вестник Конституционного Суда, 2007.
4. Постановление Пленума ВС РФ от 17.11.2015 № 50 // Бюллетень Верховного Суда РФ, 2015.
5. Gladkova, A. Yu. Развитие налогового контроля налога на доходы физических лиц в отношении юридических и физических лиц на примере ИФНС России по Г. Костроме в условиях цифровизации экономики / A. Yu. Gladkova // Экономическая наука - хозяйственной

практике. Школа молодых ученых : Материалы XIX Международной научно-практической конференции, Кострома, 21–22 мая 2019 года / Научные редакторы О.Н. Грабова, С.В. Палаш. – Кострома: Костромской государственной университет, 2019. – С. 221-227. – EDN BHNTGV.

6. Зверева, Т. В. Налоговый контроль предпринимателей, выступающих в роли налоговых агентов при исчислении и уплате НДФЛ / Т. В. Зверева // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 1. – С. 134-138. – EDN TMQNZJ.
7. Телегус, А. В. Выездная налоговая проверка налогового агента по НДФЛ как основное мероприятие налогового контроля / А. В. Телегус. – Нижний Новгород: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение дополнительного профессионального образования «Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы», г. Нижний Новгород, 2018. – 104 с. – ISBN 978-5-9500131-9-5. – EDN YVSBKL.
8. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 22.03.2007 N А19-24350/06-56-Ф02-1546/07 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».
9. Постановление ФАС Западно-сибирского округа от 18.10.2011 по делу N А03-17977/2010 // Справочная правовая система «Консультант Плюс».