

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Курбатов Тимур Юрьевич

ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук,
профессор Э. Д. Соколова

Москва — 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Налоговый контроль в системе финансового контроля.....	13
1.1. Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля, его правовые основы.....	13
1.2. Понятие видов, форм и методов финансового (налогового) контроля.....	37
1.3. Характеристика налоговой проверки как формы налогового контроля: понятие, участники, их права и обязанности.....	64
1.4. Основные подходы к определению понятий форм и методов налогового контроля в зарубежных странах (сравнительно-правовой анализ).....	98
Глава 2. Особенности правового регулирования организации и проведения налогового контроля на современном этапе развития Российской Федерации.....	114
2.1. Специфика проведения камеральных и выездных налоговых проверок.....	114
2.2. Налоговый контроль трансфертного ценообразования и налоговый мониторинг как новые виды налоговых проверок.....	138
2.3. Особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.....	161
2.4. Правовые позиции судебных и уполномоченных (компетентных) органов государственной власти при рассмотрении споров, связанных с применением налоговыми органами форм и методов налогового контроля.....	168
Заключение.....	201
Библиографический список.....	206
Приложения.....	232

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях сложившейся в настоящее время в России непростой экономической ситуации перед налоговыми органами нашей страны возникла серьезная проблема — совершенствование контроля за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и других обязательных платежей. В связи с этим выбор налоговыми органами правильных форм и методов налогового контроля способствует не только стабильному пополнению бюджета финансовыми ресурсами, но и соблюдению законодательно установленных прав и свобод налогоплательщиков.

На современном этапе развития внутренней финансовой политики РФ формам и методам налогового контроля уделяется немаловажное внимание. Это связано с тем, что обеспечиваемые ими налоговые поступления, являющиеся одной из основных доходных статей бюджета РФ, в существенной степени влияют не только на экономическую, но и на общую национальную безопасность нашего государства. В связи с этим проведение государством эффективной налоговой политики, в частности касающейся обеспечения установления эффективного механизма налогового контроля субъектов налоговых отношений (организаций и физических лиц), будет способствовать систематическому пополнению фондов денежных средств бюджетной системы РФ.

Необходимо также отметить, что на рост общественного интереса к налоговым отношениям влияет и возникновение новых институтов государственного управления в налоговой сфере. В частности, на упорядочение и повышение эффективности контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов направлено введение нового вида налоговых проверок — проверок соответствия цен рыночным, уполномоченным органом по проведению которых является ФНС России.

Кроме того, рассмотрение применения форм и методов налогового контроля актуально и в отношении особого субъекта налоговых отношений — консолидированной группы налогоплательщиков. Это обусловлено рядом особенностей данного института, в частности касающихся снижения трудозатрат налоговых органов при применении ими форм и методов налогового контроля, а в отношении налогоплательщиков — предоставления возможности централизации процессов ведения налогового учета и подготовки отчетности по налогу на прибыль.

Более объемному научному представлению о формах и методах налогового контроля способствует и законодательное закрепление института налогового мониторинга, который в качестве нового способа расширенного информационного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками опробован ФНС России начиная с декабря 2012 г. Указанные нововведения направлены на дальнейшее совершенствование правового регулирования форм и методов налогового контроля. В связи с этим, по нашему мнению, целесообразно их дальнейшее изучение.

Вышеизложенное обуславливает актуальность и практическую значимость выбранной темы диссертационного исследования.

Объектом исследования выступили общественные отношения, возникающие в сфере правового регулирования форм и методов налогового контроля.

Предметом исследования являются нормы законодательства о налогах и сборах РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих порядок применения форм и методов налогового контроля, доктринальные источники финансового права, а также правоприменительная практика судебных и уполномоченных (компетентных) органов по делам, связанным с применением налоговыми органами форм и методов налогового контроля.

Цель исследования заключается в исследовании форм и методов налогового контроля, а также выработке рекомендаций по их

совершенствованию на современном этапе развития налоговых правоотношений в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- определить место и роль налогового контроля в едином механизме контрольной деятельности государства;

- проанализировать сложившиеся в отечественной юридической науке теоретические подходы к определению понятий «форма» и «метод» налогового контроля, разработать современное авторское определение указанных понятий;

- изучить современную систему правового регулирования налогового контроля в России и определить возможности ее совершенствования с учетом опыта организации налогового контроля в некоторых зарубежных странах;

- выявить особенности применения форм и методов налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков;

- проанализировать особенности осуществления налогового контроля при проведении налогового мониторинга, а также в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- изучить правовые позиции судебных и уполномоченных (компетентных) органов по делам, связанным с применением налоговыми органами форм и методов налогового контроля.

Степень научной разработанности темы исследования и его теоретическая основа. Необходимо отметить, что развитие теоретической основы налогового контроля тесно связано с общими положениями о государственном финансовом контроле, которые были разработаны известными учеными в области финансового права. Так, с целью исследования вопроса о роли налогового контроля в системе государственного финансового контроля были изучены труды Е. Ю. Грачевой, С. О. Шохина и др.

Развитие и совершенствование законодательства о налогах и сборах обусловило необходимость теоретических исследований, в том числе в области налогового контроля. Указанной проблеме проявляли интерес, в частности, исследователи финансового права: Е. М. Ашмарина, Д. В. Винницкий, Г. А. Гаджиев, В. И. Гуреев, Р. Ф. Захарова, А. Н. Козырин, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, М. Ю. Орлов, С. Г. Пепеляев, Г. В. Петрова, Г. П. Толстопятенко, Д. С. Щекин и др.

Существенный вклад в выработку научных представлений о механизме правового регулирования налогового контроля современной России и перспективе его совершенствования внесли такие ученые, как: А. В. Брызгалин, А. П. Зрелов, Ю. Ф. Кваша, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, Д. Е. Нелюбин, О. А. Ногина, С. Г. Пепеляев, А. С. Титов и др.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды следующих ученых в области финансового и налогового права: Н. М. Артемов, К. С. Бельский, О. В. Болтинова, А. В. Брызгалин, В. В. Гриценко, М. Ф. Ивлева, А. Ю. Ильин, М. В. Карасева, Ю. Ф. Кваша, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, М. А. Лапина, Д. Е. Нелюбин, С. Г. Пепеляев, Е. В. Поролло, Е. А. Ровинский, Э. Д. Соколова, И. Н. Соловьев, Д. Е. Фадеев, А. С. Титов, С. Д. Шаталов, С. Д. Цыпкин, А. А. Ялбуганов, В. А. Яговкина и др.

В настоящей работе использованы положения общей теории права, конституционного и муниципального права, административного права, выработанные такими учеными, как: С. С. Алексеев, М. И. Байтин, Д. Н. Бахрак, В. Л. Кулапов, О. Е. Кутафин, Н. И. Матузов, А. В. Малько, М. Н. Марченко, Л. Л. Попов, О. Ю. Рыбаков, И. Н. Синякин, Ю. Н. Стариков и др.

Постоянное реформирование контрольной деятельности государства, в том числе и в области налогов, налогового администрирования, а также изменения нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения и практики их применения, требуют постоянного системного обобщения и анализа.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, международные правовые акты, финансовое, налоговое, административное законодательство РФ, субъектов РФ, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления, федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, акты органов исполнительной власти, регулирующие налоговые отношения.

Эмпирическую основу исследования составила правоприменительная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, окружных арбитражных судов, разъяснения компетентных органов государственной власти, статистические данные ФНС России.

Методологическую основу исследования составили общенаучные и частнонаучные методы познания: наблюдение и эксперимент, анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, абстрагирование и обобщение, а также исторический и логический методы познания. Каждый из этих методов имеет свое назначение, включает в себя строго определенные приемы и тем отличается от всеобщего философского метода познания.

Использование вышеназванных методов познания позволило проанализировать правовое регулирование форм и методов налогового контроля во взаимосвязи с иными видами финансового контроля, а также выявить особенности налоговой проверки как единственной формы налогового контроля.

Научная новизна исследования. Автором разработаны определения таких понятий, как «форма», «метод» и «мероприятие» налогового контроля. Проведено комплексное и всестороннее исследование правовых норм, регулирующих порядок применения компетентными государственными органами форм и методов налогового контроля с учетом современных тенденций развития налогового контроля в Российской Федерации.

Выявлены особенности осуществления ФНС России налогового контроля при совершении налогоплательщиками сделок между

взаимозависимыми лицами, в отношении которых предусмотрено регулирование цен посредством установления цены или формулы цены.

Автором всесторонне исследован институт расширенного информационного взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом — налоговый мониторинг. На основе выявленных признаков налоговой проверки, а также с учетом содержания понятий «форма» и «вид» налогового контроля обосновывается положение о налоговом мониторинге как об особом виде налоговой проверки. Указанная особенность обуславливается тем, что по результатам налогового мониторинга не допускается взыскание налоговым органом сумм неуплаченных налогов, однако в случае неисполнения налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа упомянутое обстоятельство является основанием для назначения выездной проверки.

В работе проанализированы особенности применения форм и методов налогового контроля в отношении нового субъекта налоговых отношений — консолидированной группы налогоплательщиков — как добровольного объединения, созданного с целью исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности. Выявлены недостатки правового регулирования критериев, устанавливающих обязательные условия для вступления организаций в состав участников консолидированной группы налогоплательщиков. Предложены меры по устранению выявленных недостатков, в частности закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК) положения о том, что деятельность организации, претендующей на вступление в состав участников консолидированной группы налогоплательщиков, за год, предшествующий году представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, не должна быть убыточной.

Научная новизна диссертации состоит также в теоретических и практических **положениях и выводах, выносимых на защиту**:

1. Предложен авторский подход к налоговой проверке как единственной форме налогового контроля. Диссертант отмечает, что данный вывод основан на определении понятия формы как «внешнем проявлении сущности явления» и расширяет имеющееся научное представление о сущности налогового контроля.

2. В целях единообразного понимания правовой природы налогового контроля выработано определение понятия «мероприятие налогового контроля», под которым подразумевается совокупность методов и иных средств воздействия, используемых должностными лицами налоговых органов при проведении ими налоговой проверки как единственной формы налогового контроля. Обоснована необходимость законодательного закрепления указанного понятия, поскольку оно шире по объему, чем понятие «метод налогового контроля». Он включает в себя, например, такое действие, как получение документов у налогоплательщика, которое может проводиться как добровольными методами, так и принудительными.

3. Разработано определение понятия «форма налогового контроля», которое означает регламентированное совокупностью норм внешнее выражение управленческой деятельности государства в налоговой сфере, связанной с организацией и порядком проведения уполномоченными (компетентными) органами государственной власти контрольных мероприятий, направленных на проверку соблюдения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

4. Предложено авторское определение понятия «налоговая проверка»: это регламентированная нормативными правовыми актами о налогах и сборах единственная форма налогового контроля, состоящая из проводимого налоговым органом комплекса мероприятий по проверке с использованием методов налогового контроля правильности исчисления,

полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов, проводящаяся по инициативе налогового органа или налогоплательщика с возможностью дальнейшего обжалования ее результатов в установленном порядке.

5. С целью единообразного понимания методов осуществления налогового контроля проведена их систематизация. К ним относятся: проверка данных учета и отчетности; истребование документов; осмотр (обследование) территорий и помещений; выемка документов и предметов; инвентаризация; привлечение экспертов; привлечение переводчиков; опрос свидетелей; фиксация нарушений с участием понятых; получение объяснений налогоплательщиков.

6. Для устранения правовой неопределенности в порядке получения документов при проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков обоснована необходимость закрепления в НК положения об истребовании налоговым органом документов напрямую у каждого конкретного участника указанной группы. Законодательное закрепление данного положения также позволит оптимизировать время проведения налоговой проверки.

7. В целях устранения правового пробела в порядке ознакомления налоговых органов с подлинниками документов, представляемых налогоплательщиком при проведении налоговых проверок и налогового мониторинга, разработан перечень оснований для истребования указанных документов и предлагается законодательно закрепить срок на их представление налогоплательщиком, а также сроки на ознакомление с ними налогового органа и на их возврат.

8. Для предотвращения конфликтных ситуаций, возникающих в процессе оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, обоснована необходимость законодательного закрепления в НК: процедуры составления акта по итогам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля; сроков на его

направление налогоплательщику и на направление в отношении упомянутого акта возражений налогоплательщика. Проект формы акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля вынесен в приложение 2.

Теоретическая значимость исследования обусловлена выбором его предмета и заключается в выводах. Диссертация представляет собой комплексное исследование основных подходов к определению понятий «форма» и «метод» налогового контроля, а также всесторонний анализ правовых норм, регулирующих порядок их применения с учетом современных тенденций развития Российской Федерации.

Важное теоретическое значение имеет выявление особенностей нового механизма осуществления налогового контроля — налогового мониторинга, а также рассмотрение особенностей применения форм и методов налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков и в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Практическая значимость исследования заключается в обосновании условий по повышению эффективности налогового контроля, а также в теоретических выводах и практических рекомендациях, которые могут быть положены в основу совершенствования налогового законодательства РФ и дальнейших исследований рассмотренной проблемы.

Результаты данного исследования могут быть использованы при написании научных, учебных работ, а также в научной, педагогической и правоприменительной деятельности.

Апробация результатов исследования производилась путем обсуждения и одобрения диссертации на кафедре налогового права ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», участия в научно-практических конференциях: Межвузовская научно-практическая конференция для студентов, аспирантов, соискателей, молодых преподавателей «Актуальные проблемы финансового и налогового права» (февраль 2011 г.); Межвузовская научно-практическая конференция для студентов, аспирантов, соискателей, молодых преподавателей «Современные

проблемы финансового и налогового права» (март 2012 г.); II Международная научно-практическая конференция «Стратегия “Казахстан 2050”: долгосрочное устойчивое развитие и приоритеты дальнейшего развития партнерства с Россией» (март 2013 г.); Межвузовская научно-практическая конференция для студентов, аспирантов, соискателей, молодых преподавателей «Актуальные проблемы налогового права Российской Федерации как участника Всемирной торговой организации» (апрель 2013 г.).

Основные положения и результаты диссертационного исследования отражены в шести научных статьях, которые опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России.

Структура и объем исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, содержащих восемь параграфов, заключения, библиографического списка и приложений. Структура работы отражает наиболее важные теоретические и практические аспекты темы исследования и predetermined целью и задачами исследования.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1. Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля, его правовые основы.

Юридический энциклопедический словарь определяет государственный контроль как одну из форм осуществления государственного управления, обеспечивающую соблюдение законов и других правовых актов, издаваемых органами государства¹.

Во многих научных работах термины «контроль» и «надзор» употребляются как синонимы. В действующем законодательстве понятия «контроль» и «надзор» не разграничены². Соотношение данных понятий до сих пор вызывает научные споры.

Государственный финансовый контроль — это неотъемлемая составная часть деятельности по управлению государством, функция внутренне присущая управлению экономикой и подчиненная решению задач, стоящих перед государственной управляющей системой. Контрольная функция связана с контролем распределения ВВП (валового внутреннего продукта) по существующим направлениям и расходом их по целевому назначению.

Государственный финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля и осуществляется на всех стадиях финансовой деятельности, т.е. в процессе собирания, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств. Он направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и целесообразности использования финансовых ресурсов в деятельности всех

¹ См.: Юридический энциклопедический словарь / под ред. А. Я. Сухарева. 2-е изд., доп. М.: Сов. энциклопедия, 1987. С. 86.

² См.: Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. С. 15.

государственных, муниципальных органов власти, а также хозяйствующих субъектов, функционирующих на всех формах собственности.

В современных условиях происходит не упрощение, а усложнение финансовой деятельности, как следствие — усложнение и финансового контроля, который объективно присущ всем типам экономики, в том числе рыночной экономике. Усложнение связано с тем, что осуществление государством финансовой деятельности охватывает и деятельность хозяйствующих субъектов, основанных на различных формах собственности. Следовательно, финансовый контроль охватывает не только финансовую деятельность государственных, муниципальных, но и иных организаций, физических лиц, граждан-предпринимателей в целях поддержания законности и правопорядка в сфере финансов³.

В литературе финансовый контроль определяется как контроль со стороны уполномоченных государством органов и организаций за законностью действий в процессе собирания, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях осуществления эффективной финансовой политики в обществе для обеспечения прав и свобод граждан⁴.

Финансовый контроль является сложной, многоаспектной категорией. С одной стороны, это функция государственного управления, по отношению к которому выступает средством, инструментом реализации политики государства. С другой стороны, сам финансовый контроль можно рассматривать как управленческую деятельность, имеющую свои методы, способы, формы реализации. Раскрытию сущности контроля способствует рассмотрение его во всех аспектах своего проявления. Однако определяющим его назначением в обществе является выявление его соотношения с государственным управлением. Целью государственного управления является достижение в обществе правового порядка,

³ См.: Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М. : Юриспруденция, 2000. С. 111.

⁴ См.: Ее же. Государственный финансовый контроль: состояние, проблемы и перспективы : материалы науч.-практ. конф. М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2002. С. 112.

деятельности, строящейся в строгом соответствии с требованиями закона, которая закрепляется в нормативных правовых актах. Для достижения данной цели государство организует проведение контроля в различных сферах и областях общественной жизни, в том числе в сфере финансов, в процессе осуществления финансовой деятельности.

Следовательно, финансовый контроль, в том числе государственный финансовый контроль, выступает средством достижения стоящих перед государством целей — установления правопорядка. Соответственно, целью финансового контроля является также достижение правопорядка, а не только соблюдения законности.

Традиционно финансовый контроль определяется как институт финансового права, который относят либо к общей его части⁵, либо к особенной. Ряд ученых полагают, что, поскольку финансовый контроль реально осуществляется в конкретных направлениях финансовой деятельности, следует говорить лишь о специфических его видах, осуществляемых различными органами в сфере, например, налогообложения, бюджета, банковской системы, государственного и муниципального кредита, страхования, денежного и валютного обращения и т.д.⁶

Е.Ю. Грачева отмечает⁷, что в последнее время в науке финансового права о финансовом контроле принято говорить как институте финансового права, относящемся к общей части финансового права. Вместе с тем отмечается специфика проведения финансового контроля в сфере бюджета, налоговых отношений, страхования, кредитования, а также валютный

⁵ См., напр.: Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. М. : Юрид. лит., 1978; Советское финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М. : Юрид. лит., 1982; Соколова Э. Д. Роль финансового контроля в управлении развитым социалистическим обществом // Innerstaatliches und internationales Finanzrecht der RGW-Länder und der SFRJ. 1983. Vom. 9. 12 Mai. С. 127–131; Советское финансовое право : учебник / отв. ред. Г. С. Гуревич. — М. : Юрид. лит., 1985.

⁶ См., напр.: Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М. : Изд-во МГУ, 1983; Савин А. Ю. Финансовое право. М. : Финстатинформ, 1997 и др.

⁷ См., напр.: Грачева Е. Ю., Куфакова Н. А., Пепеляев С. Г. Финансовое право России : учебник. М. : Теис, 1995; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М. : Новый юрист, 1998.

контроль⁸. Е.Ю. Грачева предлагает финансовый контроль рассматривать в качестве подотрасли финансового права.

Однако структура подотрасли финансового права финансового контроля имеет сложный характер. Нормы, его образующие, носят всеобъемлющий, всепроникающий характер, и содержатся как в общей, так и в особенной части финансового права. Таким образом, выделение финансового контроля в качестве подотрасли требует дополнительной проработки, т.к. это приведет к изменению системы финансового права.

Для более глубокого понимания финансового контроля, в том числе государственного финансового контроля, необходимо рассмотреть его виды, формы и методы осуществления.

Классификация финансового контроля возможна по нескольким основаниям.

Финансовый контроль в литературе подразделяют на несколько видов. Вид — составная часть, выражающая (частично) содержание целого и в то же время отличающаяся от других частей конкретными носителями контрольных функций (субъектами), объектами контроля, что, в свою очередь, предопределяет и отличия в методах осуществления контрольных действий. В зависимости от времени проведения финансовый контроль может быть предварительным, текущим и последующим.

Предварительный финансовый контроль проводится до совершения операций по образованию, распределению и использованию денежных фондов. Поэтому он имеет особое значение для предупреждения нарушений финансовой дисциплины. В этом случае проверяются подлежащие утверждению и исполнению документы, которые служат основанием для осуществления финансовой деятельности, — проекты бюджетов, финансовых планов и смет, кредитные и кассовые заявки и т.п. Известно, что предварительный контроль позволяет предупредить нарушение финансового

⁸ См., напр.: Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М. : Юристъ, 1996; Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М. : Юристъ, 2007; *Зубаков А. В.* Финансовое право : учеб. пособие. Минск, 1993.

законодательства и выявить еще на стадии прогнозов и планов дополнительные финансовые ресурсы, пресечь попытки нерационального использования средств⁹.

Текущий финансовый контроль — это контроль в процессе совершения финансовых (денежных) операций в ходе выполнения финансовых обязательств перед государством, получения и использования денежных средств для административно-хозяйственных расходов, капитального строительства и т.д.

Крохина Ю.А. отмечает, что некоторые ученые не выделяют текущий финансовый контроль в качестве самостоятельной формы, аргументируя свою позицию тем, что такие формы финансового контроля, как предварительный и последующий, осуществляются в ходе текущей деятельности контролируемых объектов и выражают содержание текущей оперативной работы соответствующих органов; текущий контроль — это повседневно проводимый предварительный или последующий финансовый контроль¹⁰.

Данный подход не вполне отражает многообразие форм финансового контроля. Суть вопроса об обособлении текущего финансового контроля заключается в степени обобщения, в том числе по объекту контроля. Например, в деятельности Счетной палаты РФ методы последующего контроля (проверки, ревизии) могут использоваться в рамках текущего финансового контроля, если объектом контроля являются не какие-либо отдельные финансовые операции, а исполнение федерального бюджета в целом.

Последующий финансовый контроль — это контроль, осуществляемый после совершения финансовых операций (после исполнения доходной и расходной частей бюджета, использования предприятием или учреждением денежных средств и т.п.). В этом случае определяется состояние финансовой

⁹ См.: Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. М. : Юристъ, 1996. С. 63.

¹⁰ См.: Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Норма, 2008. С. 141.

дисциплины, выявляются ее нарушения, пути предупреждения и меры по их устранению.

По степени императивности также выделяются обязательный и инициативный финансовый контроль¹¹.

Обязательный финансовый контроль осуществляется:

а) в силу требований законодательства (например, контроль со стороны представительных (законодательных) органов власти за исполнением бюджета по итогам за год); б) по решению компетентных государственных органов (например, проверки и обследования налогоплательщиков по вопросам налогообложения со стороны органов Федеральной налоговой службы, контроль, проводимый на основе решения правоохранительных органов).

Инициативный финансовый контроль осуществляется по самостоятельному решению хозяйствующих субъектов.

В зависимости от субъектов, на которых возложен финансовый контроль, он подразделяется также на несколько видов. Н.И. Химичева, например, называет следующие виды контроля¹²:

- 1) представительных органов государственной власти и местного самоуправления;
- 2) Президента РФ или Администрации Президента РФ;
- 3) исполнительных органов власти общей компетенции;
- 4) финансово-кредитных органов;
- 5) ведомственный и внутрихозяйственный;
- 6) общественный;
- 7) аудиторский.

В зависимости от сферы осуществления финансовой деятельности финансовый контроль подразделяется на:

- а) бюджетный;

¹¹ См.: Крохина Ю. А. Финансовое право России. М., 2008. С. 156.

¹² См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд, перераб. и доп. М. : Норма, 2012. С. 412.

- б) налоговый;
- в) валютный;
- г) банковский;
- д) за страховой деятельностью.

Таким образом, финансовый контроль классифицируется в зависимости от:

времени проведения, он может быть предварительным, текущим и последующим;

компетенции органов (субъектов) его осуществляющих, он может быть финансовым контролем представительных органов государственной власти и местного самоуправления, президентским контролем, контролем исполнительных органов власти общей компетенции, финансово-кредитных органов, ведомственным и внутрихозяйственным контролем, общественным контролем, аудиторским финансовым контролем.

сферы осуществления финансовой деятельности, он может быть бюджетным, налоговым, валютным, банковским, контролем за страховой деятельностью.

Рассмотрев классификацию финансового контроля по его видам, необходимо перейти к характеристике методов его осуществления.

Под методами финансового контроля понимают приемы, способы или средства его осуществления. Применение конкретного метода зависит от ряда факторов: от правового статуса и особенностей форм деятельности органов, осуществляющих контроль, от объекта и цели контроля, от основания возникновения контрольных правоотношений и др.

По методам проведения финансовый контроль можно классифицировать на:

а) проверки — на основе отчетной документации и расходных документов рассматриваются некоторые вопросы финансовой деятельности, намечаются меры по устранению обнаруженных нарушений;

б) обследования — охватывают более широкий спектр финансово-экономических показателей хозяйствующего субъекта, чем проверки; определяется финансовое состояние и перспективы развития обследуемого хозяйствующего субъекта;

в) надзор — осуществляется контролирующими органами за хозяйствующими субъектами, получившими лицензию на проведение какого-либо вида финансовой деятельности;

г) анализ финансовой деятельности — предполагает детальное изучение периодической или годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности для определения общей оценки результатов финансовой деятельности, финансового состояния и обеспеченности собственным капиталом, а также эффективности его использования;

д) наблюдение (мониторинг) — предполагает постоянный контроль, например, за кредитными организациями предприятий-клиентов по поводу использования ими полученной ссуды, за их финансовым состоянием и т.д.;

е) ревизия — предполагает полное обследование финансовой и хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта с целью проверки ее законности, правильности, целесообразности и эффективности.

Таким образом, применяются следующие методы финансового контроля: ревизии, проверки (документации, состояния учета и отчетности и т.д.), рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов о финансовой и хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др. Проведение их, как правило, планируется. Однако они могут осуществляться и вне плана, в связи с возникшей необходимостью.

Как было указано ранее, в науке финансового права классификацию финансового контроля проводят по нескольким основаниям, в том числе и в зависимости от сферы его осуществления. Одним из видов финансового контроля, в зависимости от сферы его осуществления, является налоговый контроль.

Налоговый контроль как правовой институт известен и востребован во всем мире. Во всех цивилизованных демократических странах издавна сложилась и достаточно успешно функционирует система налогового контроля и имеется разветвленная сеть контрольных органов. Причем в каждой отдельной стране на различных исторических этапах налоговый контроль имел свои специфические черты с применением своеобразных методов, в зависимости от существующей формы правления, государственного устройства и политического режима.

В настоящее время Российская Федерация крайне нуждается в совершенствовании и повышении эффективности налогового контроля, поскольку от результативности контрольной работы налоговых органов по обеспечению полного и своевременного поступления налогов и сборов во многом зависит эффективное функционирование не только региональной экономики, но и устойчивое развитие страны в целом.

Налоговый контроль, являясь одним из видов государственного финансового контроля, пронизывает все сферы общественной жизни, в которых функционируют хозяйствующие субъекты, получающие доходы от своей деятельности.

В литературе отмечается, что современный уровень развития общественных отношений в сфере налогообложения и постоянное совершенствование налогового регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении налоговых изъятий¹³.

Наиболее значимой в этом отношении является созданная российским государством система налогового контроля, правовое оформление которой призвано обеспечить соблюдение баланса интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. В большей степени именно в рамках

¹³ См.: Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной. М., 2012. С. 15.

налогового контроля изо дня в день происходит реализация государственных интересов в налоговой сфере, что, естественно, вызывает повышенный интерес к изучению функционирования своеобразного механизма налогового контроля.

Налоговый контроль не входит в состав налоговой системы. Благодаря налоговому контролю налоговая система обеспечивает выполнение главной государственной цели, а именно обеспечение доходной части государственного бюджета, которая создается в основном за счет налогов.

В литературе отмечалось, что сущность налогового контроля можно раскрыть через определение понятия налогового контроля, которое призвано отражать существенные признаки, индивидуальность налогового контроля, определить его роль и место среди иных близких понятий, каковыми являются контроль, надзор, финансовый контроль, бюджетный контроль, банковский контроль, ведомственный контроль и т.п. Так как именно определение содержит основные существенные признаки, характеризующие определенную совокупность явлений, оно должно вскрыть то общее, на основе чего данное определяемое множество объединяется одной категорией. Определение призвано дать черты, признаки, индивидуализирующие данное множество среди более широкой совокупности явлений.¹⁴

Легальное определение налогового контроля имеется в НК (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ), под которым понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом (п. 1 ст. 82 НК).

Роль и сущность налогового контроля ученые рассматривают в двух аспектах: широком и узком. В широком смысле налоговый контроль определяется как совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной

¹⁴ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 19.

финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

Н.Н. Нестеров считает, что в широком смысле понятие «налоговый контроль» охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов (государственная регистрация налогоплательщиков, налоговый учет, налоговые проверки, а также сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов)¹⁵. По мнению А.Ю. Ильина, в широком смысле налоговый контроль представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса — от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности¹⁶.

По нашему мнению, налоговый контроль в широком смысле представляет собой деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством.

В узком аспекте налоговый контроль в литературе определяется как контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Н.Н. Нестеров полагает, что в узком смысле налоговый контроль представляет собой, непосредственно, проведение проверок уполномоченными органами¹⁷. А.Ю. Ильин считает, что налоговый контроль в узком смысле — это властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами¹⁸.

¹⁵ См.: *Нестеров Г. Г.* Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010, С. 17.

¹⁶ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 19.

¹⁷ См.: *Нестеров Г. Г.* Указ. соч. С. 17.

¹⁸ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 20.

По нашему мнению, налоговый контроль в узком смысле представляет собой деятельность уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в процессе проведения налоговых проверок.

На деятельность уполномоченных государственных органов делает также акцент и налоговое законодательство.

И.Ю. Ильин справедливо отмечает, что налоговый контроль может существовать только как система¹⁹. При этом составляющими этой системы являются:

- функция государственного управления;
- совокупность приемов и способов (форм и методов), применяемых налоговыми органами;
- налогово-правовая норма;
- налоговые контрольные отношения;
- деятельность налоговых органов как завершающая стадия управленческого процесса;
- формы обратной связи, посредством которой налоговый орган получает необходимую информацию о деятельности налогоплательщика, которые взаимосвязаны и действуют подобно единому организму.

Взаимосвязанные части этой системы дают нам возможность рассматривать налоговый контроль как организационно-правовой механизм, используя который государство осуществляет правовое регулирование в сфере контрольных налоговых отношений с помощью налогово-правовых норм, создает систему уполномоченных органов, которые осуществляют от имени государства деятельность по контролю за соблюдением налогового законодательства с использованием специальных форм и методов, создает

¹⁹ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 22; Ильин И. Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля // Олег Сухов : сайт. URL: http://juristmoscow.ru/nalogovye-spory/stat_nal-sp/1748/ (дата обращения: 07.05.2015).

условия для эффективного взаимодействия уполномоченных органов как между собой, так и с налогообязанными лицами.

Налоговому контролю присущи определенные *принципы* — основополагающие правила и требования, выражающие его наиболее существенные особенности. Налоговый контроль является видом финансового контроля, который, в свою очередь, является неотъемлемой составной частью финансовой деятельности государства и муниципальных образований²⁰.

Таким образом, налоговому контролю как виду государственного (муниципального) финансового контроля должны быть характерны основные принципы финансовой деятельности государства (муниципальных образований), естественно с определенной спецификой. Рассмотрим основные принципы финансовой деятельности государства и муниципальных образований в контексте налогового контроля²¹.

Принцип приоритета публичных интересов в правовом регулировании отношений, возникающих в области финансовой деятельности государства и муниципальных образований.

Этот принцип, по мнению Н.И. Химичевой, предполагает использование финансово-правовых институтов в целях государственного регулирования экономики, исходя из общезначимых задач общества. Данный принцип полностью применим и к налоговому контролю, осуществляемому именно ради обеспечения публичных интересов. Определенные неудобства конкретного налогоплательщика при осуществлении действий по налоговому контролю в конечном итоге должны компенсироваться за счет финансовой стабильности государства.

Участие граждан РФ в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления.

²⁰ См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М. : Норма, 2012. С. 124.

²¹ См.: Там же. С. 39–44.

Данный принцип при осуществлении налогового контроля реализуется в виде участия свидетелей (ст. 90 НК), понятых (ст. 98 НК), специалиста (ст. 96 НК), эксперта (ст. 95 НК), переводчика (ст. 97 НК) и, естественно, должностных лиц налоговых органов. При этом, участие в налоговом контроле граждан носит не пассивный характер. К примеру, в соответствии с п. 5 ст. 98 НК, в процессе осуществления налогового контроля, понятые вправе делать замечания по поводу произведенных действий, которые подлежат внесению в протокол.

Принцип гласности.

В соответствии с Указом Президента РФ от 23 мая 1996 года № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или имеющие межведомственный характер, прошедшие государственную регистрацию в Министерстве юстиции Российской Федерации, подлежат обязательному официальному опубликованию. Поскольку акты ФНС России, регламентирующие порядок осуществления налогового контроля, имеют межведомственный характер и, в любом случае, прямо или косвенно отражаются на правах налогоплательщика, то данные акты также подлежат официальному опубликованию.

Принцип плановости, по справедливому мнению Н.И. Химичевой, выражается в том, что деятельность государства и муниципальных образований по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов осуществляется на основе финансовых планов, разрабатываемых в соответствии с государственными и местными планами и программами, а также планами предприятий, организаций и учреждений.

Данный принцип в полной мере относится и к налоговому контролю, поскольку большая часть выездных налоговых проверок проводится по плану, разрабатываемому структурным подразделением налогового органа, ответственным за организацию и планирование проведения выездных налоговых проверок и утверждаемому руководителем налогового органа. Сами налоговые проверки также проводятся по определенной программе. На основании материалов предыдущей проверки, сведений о нарушении налогового законодательства и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние плательщика, разрабатывается программа проведения выездной проверки, указывающая перечень основных вопросов, на которые следует обратить внимание. Программа выездной проверки утверждается руководителем налогового органа или его заместителем²².

Принцип законности, по мнению Н.И. Химичевой, означает необходимость строгого соблюдения требований финансово-правовых норм всеми участниками отношений, возникающих в процессе финансовой деятельности. Указанный принцип в полной мере относится и к налоговому контролю, в частности, к действиям налоговых органов при проведении налоговых проверок. В соответствии со статьями 32, 33 НК, налоговые органы и должностные лица налоговых органов обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах.

Таким образом, для налогового контроля характерны определенные черты государственного финансового контроля. Налоговый контроль представляет собой разновидность финансового контроля государства, так как он осуществляется в связи с образованием публичных денежных фондов. Налоговый контроль, являясь одним из видов государственного финансового контроля, осуществляется по некоторым направлениям государственного финансового контроля, основным из которых является проверка выполнения финансовых обязательств организациями и физическими лицами перед

²² См.: Брызгалов А. В., Зарипов В. М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации // Хоз-во и право. 1999. № 7. С. 115.

государством и муниципальными образованиями, и является основным инструментом по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Нормы права, регулирующие отношения в сфере налогового контроля, образуют самостоятельный правовой институт в общей части налогового права и будут рассмотрены в следующем параграфе.

Необходимо отметить, что одним из главных условий функционирования налогового контроля является детальная правовая регламентация порядка его осуществления.

Согласно статье 3 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»²³ (далее — Закон № 943-1), налоговые органы в своей деятельности руководствуются Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом Российской Федерации и другими федеральными законами, правовыми актами Президента Российской Федерации и нормативными правовыми актами Правительства Российской Федерации, международными договорами, а также правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемых в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

В литературе отмечается²⁴, что нормативно-правовая база налогового контроля включает в себя четыре уровня:

- 1 уровень — Конституция Российской Федерации,
- 2 уровень — международные акты,
- 3 уровень — Налоговый кодекс и иные федеральные законы;
- 4 уровень — подзаконные нормативные правовые акты и иные официальные документы.

²³ См.: ВСНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

²⁴ См.: Садовская Т. Д. Указ. соч. С. 101.

Рассмотрим подробнее каждый уровень нормативно-правовой базы налогового контроля.

Статья 57 Конституции Российской Федерации определяет, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Указанная статья содержит запрет на придание правовым предписаниям, увеличивающим налоговую нагрузку, обратной силы.

Конституционно-правовые основы налогообложения закреплены и в ряде других статей Конституции Российской Федерации, в которых закреплено следующие положения:

федеральные налоги и сборы находятся в ведении Российской Федерации (пункт «з» статьи 71);

система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (часть 3 статьи 75);

по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории Российской Федерации (часть 1 статьи 76).

Конституция Российской Федерации содержит крайне мало статей, относящихся к налогам. Для сравнения можно отметить, что если в Конституции Германии, например, содержится специальный раздел «Финансы», то в Конституции Российской Федерации отдельные положения, регулирующие налогообложение, разрозненны и довольно неполны.

К международным актам, имеющим отношение к налоговому контролю, в первую очередь относится Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая в 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу). Ее нормы признаны неоспоримым эталоном оценки уровня организации финансового контроля.

Конституционные положения получили свою конкретизацию в Налоговом кодексе Российской Федерации, который является основным законодательным актом и в сфере налогового контроля. Пункт 1 статьи 1 НК определяет, что налоговое законодательство России состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, а пункт 5 этой же статьи говорит, что НК устанавливает формы и методы налогового контроля. Нормы, закрепляющие процедуры налогового контроля, объединены в главе 14 НК, которая включает в себя 30 статей (ранее было 26 статей).

До принятия НК процедуры налогового контроля регламентировались подзаконными нормативными правовыми актами (инструкциями, приказами, методическими указаниями и др.). С принятием части первой Налогового кодекса Российской Федерации было положено начало формированию системного правового регулирования налоговых процедурных и процессуальных отношений. Как отмечает Карасева М.В., большинство процедурно-процессуальных норм, содержащихся в НК, не имели аналогов в дореформенном налоговом законодательстве и иных правовых актах в сфере налогообложения²⁵.

За годы действия части первой НК в главу 14 «Налоговый контроль» внесен ряд изменений (см., например, федеральные законы от 09.07.1999 № 154-ФЗ, от 30.12.2001 № 196-ФЗ, от 28.05.2003 № 61-ФЗ, от 06.06.2003 № 65-ФЗ, от 30.06.2003 № 86-ФЗ, от 07.07.2003 № 104-ФЗ, от 23.12.2003 № 185-ФЗ, от 29.06.2004 № 58-ФЗ, от 27.07.2006 № 137-ФЗ, от 27.07.2010 № 229-ФЗ и др.). Существенные изменения в главу 14 НК внесены в период — 2003-2004 гг. Так, согласно Федеральному закону от 28.05.2003 № 61-ФЗ²⁶ утратила силу статья 87.1 НК «Налоговые проверки, проводимые таможенными органами», а согласно Федеральному закону от 29.06.2004 № 58-ФЗ²⁷

²⁵ См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России. М. : Юристъ, 2003. С. 139.

²⁶ См.: СЗ РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

²⁷ См.: Там же. 2004. № 27. Ст. 2711.

утратила силу статья 34.1 НК «Полномочия органов государственных внебюджетных фондов».

Как отмечал Сашичев В.В., изменения, внесенные в главу 14 НК «Налоговый контроль» с 1 января 2007 года Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»²⁸ (далее — Закон № 137-ФЗ) являются самыми масштабными и значительными за весь срок ее действия²⁹. Главная задача, которая стояла перед разработчиками закона, сводилась к детальной регламентации процедур налогового контроля, с тем, чтобы исключить возможность их игнорирования или интерпретации на практике. В результате около 90% текста изменений в часть первую НК посвящено уточнению процедур в сфере взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков при проведении налоговых проверок, а также на иных стадиях налогового процесса.

Вместе с тем, все изменения, которые вносятся в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах в последние годы, носят лишь фрагментарный характер. В этой связи немало определяющих вопросов проведения налогового контроля оставлено до сих пор без правового регулирования. Так, глава 14 «Налоговый контроль» НК до настоящего времени представляет собой внутренне несогласованный набор статей, регулирующих одновременно материальные и процессуальные налоговые отношения. В связи с отсутствием в нем системного подхода к правовому регулированию налогового контроля, предлагаются следующие изменения в структуру НК.

²⁸ См.: СЗ РФ. 2006. № 31 (Ч. 1). Ст. 3436.

²⁹ См.: Сашичев В. В. Изменения в части первой Налогового кодекса: новое в налоговом администрировании // Налоговая политика и практика. 2006. № 9. С. 20.

По нашему мнению, в целях систематизации положений, касающихся правового регулирования процедуры осуществления налогового контроля, необходимо внести следующие коррективы в структуру раздела V. НК:

– наименование раздела V. НК изложить в следующей редакции: «Налоговый контроль»;

– наименование Главы 13 НК изложить в следующей редакции: «Общие положения о налоговом контроле» с выделением в ней следующих статей: 80, 81, 82 (изложив наименование в редакции «Налоговый контроль в Российской Федерации и органы его осуществляющие», 83 — 86.3);

– дополнить Главой 13.1 «Камеральные и выездные налоговые проверки» с выделением в ней следующих статей: 87 — 89.2;

– наименование Главы 14 НК изложить в следующей редакции: «Процедуры проведения налогового контроля» и выделить в ней следующие статьи: 90 — 105.

Необходимо отметить, что кроме НК, к федеральным законам, регламентирующим правовой статус и полномочия налоговых органов, следует отнести Закон № 943-1 и Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации»³⁰ (далее — Закон № 79-ФЗ). Закон № 943-1 содержит общие положения о налоговых органах Российской Федерации, устанавливает задачи, права и обязанности налоговых органов в рамках осуществления ими мероприятий налогового контроля, а также устанавливают ответственность их должностных лиц. Закон № 79-ФЗ содержит общие положения о прохождении государственной гражданской службы работниками налоговых органов как федеральными государственными гражданскими служащими и государственными гражданскими служащими субъектов Российской Федерации.

Следующий уровень нормативно-правовой базы налогового контроля составляют подзаконные нормативные правовые акты и иные официальные документы. Среди официальных документов необходимо отметить

³⁰ См.: СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

бюджетные послания Президента Российской Федерации, в которых неоднократно поднимаются вопросы, направленные на совершенствование налогового администрирования и налогового контроля.

В данную группу источников правового регулирования налогового контроля также следует отнести и подзаконные нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации. Среди них, в первую очередь, необходимо выделить постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».³¹

Кроме этого, необходимо отметить, что, поскольку ФНС России подведомственна Министерству финансов Российской Федерации, то акты Минфина России также являются обязательными для исполнения всеми налоговыми органами. Так, Минфин России приказом от 09.08.2005 № 101н утвердил типовые Положения о территориальных органах Федеральной налоговой службы. Кроме того, Минфин России приказами от 08.04.2005 № 55н и от 11.07.2005 № 85н определил особенности постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес, а также особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков соответственно.

Среди ведомственных правовых актов самих налоговых органов, необходимо отметить, что до настоящего времени продолжает действовать и ряд актов, принятых Министерством Российской Федерации по налогам и сборам. Среди них можно отметить приказ МНС РФ от 19.07.1999 № АП-3-12/224 «О мероприятиях по обеспечению применения идентификационных номеров налогоплательщиков — физических лиц в налоговой отчетности»,³² в котором описаны порядок проведения мероприятий по присвоению ИНН налогоплательщикам — физическим лицам. Также, до настоящего времени действует приказ МНС РФ от 15.10.2002 № БГ-3-06/573 «Об усилении контроля за полнотой и качеством

³¹ См.: СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

³² См.: Налоговый вестник. 1999. № 9.

проведения мероприятий налогового контроля по проверке обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров»³³ и приказ МНС РФ от 17.11.2003 № БГ-3-06/627@ «Об утверждении Единых требований к формированию информационных ресурсов по камеральным и выездным налоговым проверкам»³⁴.

Среди приказов ФНС России, регулирующих порядок проведения мероприятий при осуществлении налоговыми органами налогового контроля можно выделить приказ ФНС России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/662@³⁵, утвердивший новые формы документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации, приказ ФНС России от 13.12.2006 № САЭ-3-06/860@ «Об утверждении Формы Акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 123), и требований к его составлению»³⁶.

Особого внимания заслуживает ранее действовавший приказ ФНС России от 05.12.2006 № САЭ-3-06/829@ «Об утверждении порядка направления налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты) на бумажном носителе и форм соответствующих

³³ См.: Официальные документы (еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). 2002. № 42.

³⁴ Документ официально опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁵ См.: Рос. газ. 2012. 24 дек.

³⁶ См.: БНА. 2007. № 10.

запросов»³⁷, т.к. его применение было предметом многочисленных споров налоговых органов и кредитных организаций, в которые направлялись запросы на получение справок и выписок в отношении контрагентов проверяемой организации. В частности, данные споры касались ненадлежащего оформления мотивировочной части запроса, а также указание в запросе ссылок на две статьи (86 и 93.1) НК, что вводило банк в заблуждение относительно способа истребования справок и выписок. Отметим, что в связи с изданием приказа ФНС России от 25.07.2012 № ММВ-7-2/518@³⁸, утвердившего новый порядок и формы запросов, ранее действовавший приказ ФНС России утратил силу.

Необходимо также обратить внимание на то, что в своей контрольной деятельности налоговые органы используют большое количество ведомственных документов для служебного пользования (регламенты, методические указания, инструкции и др.). Письма налоговых органов и Минфина России не носят нормативного характера и являются разъяснениями по конкретным спорным вопросам. Однако, несмотря на это обстоятельство, налоговые органы довольно часто трактуют ту или иную ситуацию в соответствии с теми или иными положениями конкретных писем ФНС России и Минфина России. Арбитражные суды справедливо указывают на то, что данные письма, а также нормативные правовые акты налоговых органов, вне зависимости от органа их принявшего, не являются актами законодательства о налогах и сборах и любые противоречия между данными документами и нормами НК должны решаться в пользу НК. Как было указано Конституционным судом Российской Федерации в Определении от 05.11.2002 № 319-О³⁹, при рассмотрении дел арбитражные суды должны при каждом конкретном случае выяснить, соответствует ли акт, принятый налоговым органом, действующему законодательству о налогах и сборах.

³⁷ См.: БНА. 2007. № 7.

³⁸ См.: Рос. газ. 2012. 24 окт.

³⁹ См.: ВКС РФ. 2002. № 12.

К данной группе источников следует отнести и совместные документы налоговых органов с другими органами власти. В данной категории необходимо выделить приказ МВД РФ № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»⁴⁰, который утвердил Инструкцию о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, а также Инструкцию о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения. Необходимо отметить, что МВД РФ и ФНС России взаимодействуют между собой также и на основании Соглашения (утв. МВД РФ № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 от 13.10.2010)⁴¹. В части, касающейся взаимодействия налоговых и таможенных органов, необходимо выделить Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21.01.2010 № 01-69/1/ММ-27-2/1⁴² и Положение об организации взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении скоординированных контрольных мероприятий от 21.08.2012.

Нормативные правовые акты органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в области налогов и сборов, принимаемые в пределах их полномочий, непосредственно не регламентируют процедуры налогового контроля. Однако они используются налоговыми органами при проверке правильности и своевременности исчисления и уплаты региональных и местных налогов.

⁴⁰ См.: Рос. газ. 2009. 16 сент.

⁴¹ Документ официально опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴² Документ официально опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Таким образом, правовую основу налогового контроля составляют Конституция Российской Федерации, международные акты, НК и иные федеральные законы, а также подзаконные нормативные правовые акты.

Анализируя современное состояние нормативно-правовой базы налогового контроля, следует отметить, что наличие многочисленных нормативных правовых актов, как федерального уровня, так и ведомственного, касающихся вопросов правового регулирования налоговых правоотношений, аналогичных по своему характеру, способствуют многочисленным проблемам при их толковании как налоговыми органами так и налогоплательщиками.

Кроме того, постоянные изменения НК также требуют и своевременного приведение в соответствие подзаконных нормативных правовых актов, что на практике не всегда осуществляется. В этой связи представляется актуальным проработать вопрос о систематизации правовых норм в единый акт по каждому конкретным аспектам.

1.2. Понятие видов, форм и методов финансового (налогового) контроля.

В литературе отмечается, что если правовое закрепление в законодательстве формы и методы налогового контроля получили с принятием НК, то о видах налогового контроля в НК не упоминается. Формы и методы налогового контроля закреплены в п. 2 ст. 1 НК, в которой устанавливается система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации⁴³.

Деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и

⁴³ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 22.

своевременностью уплаты налогов и сборов связана с использованием видов, форм и методов налогового контроля. Правильный выбор форм, методов и видов налогового контроля предопределяет эффективность налогового контроля. Формы, методы и виды налогового контроля составляют механизм налогового контроля. Следовательно, для увеличения эффективности налогового контроля должны быть максимально отрегулированы все характеристики (элементы) этого механизма: организационно-технические, экономические и правовые. Исходя из проблематики данного вопроса, нас интересует правовой элемент механизма налогового контроля, т.е. правовое содержание видов, форм и методов налогового контроля.

В юридической литературе предлагается рассмотрение следующей классификации налогового контроля по видам, которая может быть осуществлена по различным основаниям⁴⁴: по времени проведения, по объему проверяемых вопросов, по характеру контрольных мероприятий, по методу проведения проверки, по месту проведения, в зависимости от источников получения информации и по периодичности проведения.

По времени проведения налоговый контроль подразделяют на предварительный, текущий (оперативный) и последующий налоговый контроль, т.е. положено основание, используемое при классификации финансового контроля.

Следует отметить, что в практике работы налоговых органов предварительный контроль носит вспомогательный характер. Его использование ограничено стадией планирования проведения налоговой проверки для принятия оптимальных решений.

Как отмечает Крохина Ю.А., предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменении сроков уплаты налогов и т. д. Например, обязательным условием

⁴⁴ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 23; Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов. М. : Юрайт-Издат, 2009. С. 18; Нестеров Г. Г., Попонова Н. А., Терзиди А. В. Налоговый контроль. М. : Эксмо, 2009. С. 24.

предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика уполномоченным государственным органом⁴⁵.

Внешне результаты предварительного налогового контроля могут быть оформлены в виде экспертных заключений по проектам договоров о предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов и т. д.

Текущий (оперативный) контроль ежедневно осуществляется в целях предотвращения нарушений финансовой дисциплины в процессе выполнения организациями обязательств перед бюджетом. В сфере налогообложения такой контроль является частью регулярной работы налоговых органов и представляет собой проверку, проводимую в отчетном периоде для оценки правильности отражения различных операций и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, представляемых плательщиками⁴⁶. Примером может служить контроль за объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции, за ее экспортными и импортными поставками с целью недопущения занижения налогооблагаемой базы и уклонения от уплаты налогов, который осуществляется, в частности, межрегиональной налоговой инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам.

Крохина Ю.А. выделяет особенность текущего налогового контроля в его проведении в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, т.е. в процессе ежедневной работы налогоплательщиков. Поэтому текущий налоговый контроль иначе называют оперативным. Данный вид контроля основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности, предупреждать нарушения

⁴⁵ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право. М., 2009. С. 521.

⁴⁶ См.: Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М. : Гардарика, 1996. С. 13.

налогового законодательства и, таким образом, предотвращать финансовые потери государственной или муниципальной казны⁴⁷.

Что касается последующего контроля, то он сводится к проверке финансовых и хозяйственных операций за истекший период на основе анализа отчетов и балансов, а также путем проверок и ревизий непосредственно на месте: на предприятиях, в учреждениях и организациях. Последующий контроль отличается углубленным изучением всех сторон финансовой и хозяйственной деятельности, что позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля⁴⁸. Принимая во внимание цикличность налогообложения, самым распространенным следует признать именно последующий налоговый контроль, который проводится по окончании определенного отчетного периода. Этот контроль осуществляется, прежде всего, методом документальной проверки, который характеризуется углубленным изучением финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика и позволяет вскрыть имеющиеся недостатки⁴⁹. В частности, камеральные налоговые проверки осуществляются только в форме последующего контроля, поскольку в соответствии со ст. 88 НК такие проверки проводятся на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Так, главной целью последующего налогового контроля, по мнению Крохиной Ю.А., является «оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально-обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами

⁴⁷ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право. М., 2009. С. 521.

⁴⁸ См.: Финансовое право / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 63–64.

⁴⁹ См.: Поролло Е. В. Указ. соч. С. 14.

всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта»⁵⁰.

Нельзя не отметить, что последнее время в российское законодательство, в том числе и в законодательство о финансовом контроле, вносятся существенные изменения, что достаточно актуально для рассмотрения налогового контроля как вида финансового контроля.

Так, Федеральным законом от 23.07.2013 № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁵¹ (далее — Закон № 252-ФЗ) внесены изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее — БК РФ). Была изменена, в частности, редакция статьи 265 БК РФ «Виды государственного (муниципального) финансового контроля», которая устанавливает, что государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Под внешним государственным (муниципальным) финансовым контролем в сфере бюджетных правоотношений законодатель предусматривает контрольную деятельность соответственно Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Под внутренним государственным (муниципальным) финансовым контролем в сфере бюджетных правоотношений понимается контрольная деятельность Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся соответственно органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местных администраций, Федерального казначейства (финансовых органов субъектов Российской Федерации или муниципальных образований).

⁵⁰ Крохина Ю. А. Налоговое право. М., 2009. С. 521.

⁵¹ См.: СЗ РФ. 2013. № 31. Ст. 4191.

Предварительный контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Как видно, законодатель в БК РФ больше не выделяет текущий финансовый контроль в качестве самостоятельного вида контроля.

Вместе с тем, согласно положениям части 3 статьи 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»⁵² (далее — Закон № 41-ФЗ) контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется путем проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в форме предварительного аудита, оперативного анализа и контроля и последующего аудита (контроля) в соответствии с утверждаемыми Счетной палатой стандартами внешнего государственного аудита (контроля).

Таким образом, мы видим, что в законодательстве отсутствует единый подход к определению текущего контроля в качестве самостоятельного вида или формы контроля. В юридической литературе также отсутствует единообразное мнение по данному вопросу.

Кроме того, на законодательном уровне также отсутствует разграничение видов и форм контроля. Согласно статье 265 БК РФ законодатель говорит о «видах государственного (муниципального) финансового контроля». Между тем в соответствии с положениями упомянутой части 3 Закона № 41-ФЗ им устанавливаются формы контроля.

По объему проверяемых вопросов выделяют комплексный и тематический налоговый контроль. По смыслу п. 1.10.2 Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства

⁵² См.: СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

о налогах и сборах»⁵³ комплексной является проверка, которая охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности. Тематическая проверка, как правило, охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов. Например, в судебной практике тематической была признана проверка по вопросу правомерности применения льготы по освобождению от налога на добавленную стоимость (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.05.1999 № 6212/98⁵⁴).

По характеру контрольных мероприятий налоговый контроль подразделяется на плановый и внеплановый (внезапный). В первом случае контроль подчинен определенному планированию, а во втором — осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающим следует признать плановый контроль.

Исходя из метода проведения проверки документов налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный. Первый вид налогового контроля основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета, а второй предусматривает проверку части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Однако если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства или злоупотребления, то налоговым инспекторам на данном участке деятельности предприятия указывается на необходимость проведения сплошной проверки.

Кроме того, по месту проведения налоговый контроль подразделяется на камеральный и выездной. Отличие этих видов

⁵³ См.: БНА. 2000. № 26.

⁵⁴ См.: ВВАС РФ. 1999. № 9.

заключается в месте проведения проверок. Камеральный и выездной налоговый контроль достаточно четко определен в налоговом законодательстве. Так, согласно ст. 88 и по смыслу ст. 89 НК камеральными именуется проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а выездными — проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. Учитывая статистику налоговых органов, выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить больше информации о финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика. Проверки непосредственно на предприятиях способствуют повышению уровня организации бухгалтерского учета и платежной дисциплины плательщиков налогов. Однако такой контроль не может быть преобладающим, поскольку сравнительно небольшой аппарат работников налоговых органов не в состоянии одновременно проверить значительное число состоящих на учете налогоплательщиков⁵⁵. Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и подтверждающих их документов.

В зависимости от источников получения информации предлагается классифицировать налоговый контроль на документальный и фактический. Документальный контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в первичных документах. Реализуется он при помощи следующих приемов: формальной, логической и арифметической проверки документов; юридической оценки хозяйственных операций, отраженных в документах; встречных проверок; оценки правильности отражения данных первичного учета в бухгалтерских проводках; экономического анализа. Всестороннее исследование деятельности предприятия и полноценности первичных документов

⁵⁵ См.: Налоги : учеб. пособие / под ред. Д. Г. Черника. М. : Финансы и статистика, 1994. С. 209.

достигается приемами фактического контроля, такими, например, как обследование, инвентаризация, экспертиза⁵⁶. В свое время специалистами фактический контроль определялся как «проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа, экспертизы, контрольного запуска сырья и материалов в производство и другими способами аналогичного содержания»⁵⁷.

Видимо из-за отсутствия необходимого числа сотрудников, налоговые органы прежде осуществляли преимущественно документальный контроль. В последнее время все чаще прибегают к контролю фактическому, как наиболее результативному.

По степени императивности налоговый контроль можно подразделить на обязательный и необязательный (инициативный). По общему правилу налоговый контроль является инициативным, т.е. налоговые органы могут не проверять налогоплательщика сколько угодно долго. Тем не менее, в отдельных случаях он неизбежен. Так, налоговый инспектор обязан осуществить проверку наличия у индивидуального предпринимателя декларации за отчетный период и подтверждения уплаты налога при снятии его с налогового учета в случае прекращения деятельности (см. Методические указания для налоговых органов по осуществлению процедуры снятия с учета индивидуальных предпринимателей (приложение к письму МНС России от 11.03.1999 № ВП-6-12/165⁵⁸)). При снятии с учета организации в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость структурные подразделения налоговой инспекции, осуществляющие контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет, в обязательном порядке

⁵⁶ См.: Поролло Е. В. Указ. соч. С. 15.

⁵⁷ См.: Краматорский Л. М. Ревизия и контроль. М. : Финансы и статистика, 1988. С. 21.

⁵⁸ См.: Нормативные акты для бухгалтера. 1999. № 11.

проводят камеральную и выездную налоговые проверки (см. Методические указания для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета в налоговом органе юридического лица в связи с ликвидацией, утвержденные приказом ФНС России от 25.04.2006 № САЭ-3-09/257@⁵⁹).

По периодичности проведения налогового контроля различаются первоначальный и повторный. Первоначальными следует признать контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые за год. Повторность же возникает в том случае, когда в течение календарного года осуществляется две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период.

Виды, формы и методы проведения налогового контроля рассматриваются в юридической литературе в разных аспектах. Исследователями проблем налогового контроля неоднократно проводился анализ имеющихся научных точек зрения по вопросам определения его видов, форм и методов осуществления. Некоторые ученые не разделяют формы и методы налогового контроля, выделяя в качестве его методов перечень приемов, содержащихся в статье 82 НК⁶⁰, а предварительный, текущий и последующий контроль рассматриваются либо как формы, либо как виды или типы контроля⁶¹.

Так, например, Крохина Ю.А. отмечает, что «традиционно выделяются следующие формы финансового контроля: предварительный, текущий и последующий»⁶². Вместе с тем, характеризуя указанные понятия в рамках рассмотрения классификации финансового контроля по времени его проведения, ей фактически подразумеваются его виды.

⁵⁹ См.: Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2006. № 13

⁶⁰ См.: *Артемов Н. М., Ашмарина Е. М.* Налоговое право: Вопросы и ответы. М. : Юриспруденция, 2006. С. 42.

⁶¹ См.: Административная юрисдикция налоговых органов / под ред. М. А. Лапиной. С. 47.

⁶² *Крохина Ю. А.* Налоговое право. М., 2009. С. 141.

Е.А. Ровинский рассматривал предварительный, текущий и последующий контроль как стадии контроля⁶³.

Терминологические расхождения характерны и при толковании таких понятий, как документальный и фактический контроль.

Под формой контроля, например, предлагалось понимать внешнее выражение конкретных действий, совершаемых субъектами контроля⁶⁴. Такое определение, по нашему мнению, в наибольшей степени соответствует философской трактовке категории «форма», которая в этом смысле есть способ существования и выражения содержания предметов и явлений. Однако, при этом, необходимо помнить, что не каждый субъект контроля осуществляет непосредственно сам контроль, выраженный в той или иной форме. Например, в научной литературе субъекты налогового контроля подразделяются на тех, кто непосредственно осуществляет налоговый контроль (ФНС России и ее территориальные органы), на кого направлен контроль (налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов и кредитные организации) и на вспомогательных субъектов (свидетели, переводчики, эксперты, специалисты, понятые). Тем не менее, даже основываясь на этом, в целом адекватном понимании данной категории, различают такие формы контроля, как количественные, качественные и стоимостные, которым присущи свои определенные приемы и способы⁶⁵. Следует согласиться с Е.Ю. Грачевой, которая признает данный вывод противоречащим сложившейся практике, так как финансовый контроль охватывает все показатели экономической деятельности: количественные и качественные, натуральные и стоимостные — как единое целое. По ее мнению, при трактовке форм финансового контроля следует исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности⁶⁶.

⁶³ См.: Финансовое право : учебник / под ред. Е. А. Ровинского. М. : Юрид. лит., 1971. С. 66.

⁶⁴ См.: *Бутынец Ф. Ф.* Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. М., 1976. С. 99.

⁶⁵ См.: Там же. С. 100.

⁶⁶ См.: *Грачева Е. Ю.* Государственный финансовый контроль ... С. 18.

Необходимо отметить, что и в налоговом законодательстве на сегодняшний день нет четкого разграничения форм и методов налогового контроля. Под формами налогового контроля законодатель предлагает понимать и методы его проведения, что просматривается в формулировке статьи 82 НК: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом». Если налоговые проверки действительно относятся к категории форм налогового контроля, то все остальные понятия, перечисленные в статье 82 НК, представляют собой, по нашему мнению, методы, используемые при реализации форм налогового контроля.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в пункте 24 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» отметил, что «Пунктом 1 статьи 82 НК осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), назван в качестве одной из форм налогового контроля.

Однако положения статей 91 и 92 НК, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования, осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может

рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки».

По нашему мнению указанную позицию ВАС РФ можно применить не только в отношении осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), но и в отношении остальных понятий, перечисленных в статье 82 НК (за исключением понятия «налоговые проверки»).

Садовская Т.Д. считает⁶⁷, что проблема законодательного определения форм и методов налогового контроля в настоящее время, с практической точки зрения, является достаточно актуальной. Неопределенность и неточность в вопросах научно-правового определения форм и методов налогового контроля дезориентирует даже законодателя, хотя предназначение наук и состоит в том, чтобы на основе исследования складывающихся общественных отношений вырабатывать направления правотворчества, давать практические рекомендации при разработке и принятии нормативно-правовых документов⁶⁸. Как отмечает Садовская Т.Д., Ю.А. Крохина, В.Г. Пансков, В.А. Парыгина, С.Г. Пепеляев, А.А. Тедеев придерживаются понятия формы налогового контроля, изложенной в ст. 82 НК⁶⁹. А.В. Брызгалин к формам налогового контроля относит проверку, оперативно-бухгалтерский учет, получение информации от других лиц и др., к методам — прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, применение карательных санкций⁷⁰. Ю.Ф. Кваша и М.О. Клейменова к формам налогового контроля относят: государственный налоговый учет, мониторинг и оперативный налоговый контроль, камеральный и выездной налоговый контроль, административно-налоговый контроль; к организационно-правовым методам: истребование документов, выемку

⁶⁷ См.: Садовская Т. Д. Указ. соч. С. 92.

⁶⁸ См.: Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в РФ: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 106.

⁶⁹ См.: Садовская Т. Д. Указ. соч. С. 93.

⁷⁰ См.: Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 409–411.

документов и предметов, проведение осмотра, проведение инвентаризации, проведение опроса, проведение экспертизы, осуществление перевода⁷¹.

Подход Ю.Ф. Кваши к определению форм налогового контроля является дискуссионным, поскольку, говоря о формах, им фактически подразумеваются направления налогового контроля.

Необходимо отметить, что дискуссионным также является мнение А.С. Селиванова⁷², который предлагает налоговые проверки, методы их проведения (например, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, истребование документов, выемку и экспертизу) и отдельные процедуры налогового контроля (например, проверку постановки на налоговый учет, проверку получения уведомлений об открытии (закрытии) расчетного счета в банке, проверку своевременности представления налоговой декларации, проверку порядка регистрации в налоговых органах объектов игорного бизнеса, проверку обоснованности применения специального налогового режима, проверку соблюдения порядка открытия банком расчетного счета налогоплательщику, проверку исполнения банком поручения налогового органа о перечислении налога, проверку исполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика) рассматривать в качестве самостоятельных форм налогового контроля. Таким образом, говоря о формах налогового контроля, автором также подразумеваются методы и отдельные процедуры его проведения.

Необходимо также отметить, что особое внимание заслуживает предложение Д.Е. Нелюбина и ряда других специалистов, считающих необходимым в качестве предварительной формы налогового контроля законодательно закрепить предварительное решение⁷³, которое выдается налогоплательщику по его письменному запросу в отношении налоговых

⁷¹ См.: Кваши Ю. Ф., Зрелов А. П., Харламов М. Ф. Налоговое право. М. : Юрайт, 2012 С. 79–95; Клейменова М. О. Налоговое право : учеб. пособие. М. : Моск. финансово-промышленный ун-т «Синергия», 2013. С. 7.

⁷² См.: Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 28.

⁷³ См.: Нелюбин Д. Е. Указ. соч. С. 66–69.

последствий предполагаемых сделок. Данная модель взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков давно успешно функционирует в зарубежных странах. В частности, законодательство Швеции устанавливает правила о предварительном постановлении. Следует отметить, что в настоящее время в России введен институт налогового мониторинга, положения о котором вступили в силу с 1 января 2015 года.

Вместе с тем, данное предложение Д.Е. Нелюбина, по нашему мнению, можно считать дискуссионным, поскольку выдача налоговыми органами таких документов можно отнести, скорее к функциям налоговых органов, а не к формам налогового контроля, пусть даже предварительным. При этом, принимая во внимание, что предметом налогового мониторинга является правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, то сам налоговый мониторинг, по сути, будет являться видом налоговой проверки, что будет рассмотрено позднее.

Законодательное закрепление в статье 82 НК, по нашему мнению, возможно и такой выделяемой Крохиной Ю.А. формы налогового контроля, как предварительная проверка финансового состояния налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента при предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов⁷⁴.

Д.Е. Нелюбин считает, что можно выделить только две формы налогового контроля — учет и проверку⁷⁵.

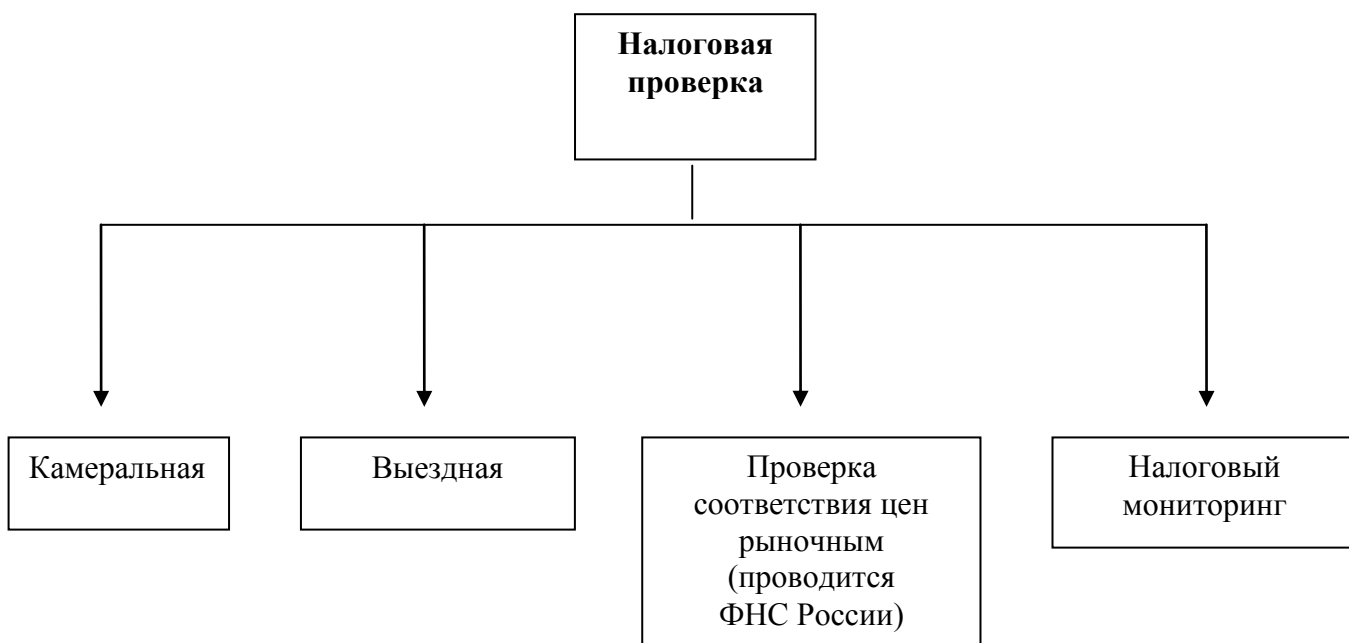
Точка зрения Д.Е. Нелюбина о формах налогового контроля представляется наиболее удачной. Однако отнесение учета организаций и физических лиц к формам налогового контроля, по нашему мнению, довольно спорно. Если форма — это внешнее проявление сущности явления, то форма налогового контроля — это внешнее проявление сущности понятия «налоговый контроль». Поскольку налоговый контроль — это деятельность налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению

⁷⁴ См.: Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник для вузов. 4-е изд. М. : Норма, 2010. С. 112.

⁷⁵ См.: Нелюбин Д. Е. Указ. соч. С. 103.

нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, то учет организаций и физических лиц, по нашему мнению, носит характер, обеспечивающий проведение налогового контроля. Учет организаций и физических лиц — процедура, создающая специальные условия в целях дальнейшего проведения компетентными органами налогового контроля.

В этой связи остается единственная форма налогового контроля — налоговая проверка. При этом не имеет значения, о какой конкретной налоговой проверке идет речь. Проверки, проводимые налоговыми органами, можно подразделить на следующие виды:



Форма налогового контроля — это регламентированное совокупностью норм внешнее выражение управленческой деятельности государства в налоговой сфере, связанной с организацией и порядком проведения уполномоченными (компетентными) органами государственной власти контрольных мероприятий, направленных на проверку соблюдения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Как говорилось ранее существует единственная форма налогового контроля — налоговая проверка, которая проводится в виде:

- камеральной налоговой проверки;
- выездной налоговой проверки;
- налогового мониторинга;
- проверки соответствия цен рыночным (осуществляется ФНС России).

Данную классификацию предлагается закрепить в ст. 87 НК.

Рассматривая камеральные и выездные налоговые проверки как основные виды проверок, проводимые налоговыми органами, необходимо отдельно рассмотреть и иные проверки, указанные нами выше, и в настоящее

время являющиеся не менее значимыми в процессе осуществления налоговыми органами своих контрольных функций.

Более подробного рассмотрения, по нашему мнению, требуют новые виды проверок, которые в настоящее время проводятся ФНС России — *проверки соответствия цен рыночным*. Особенности проведения данного вида проверок будут рассмотрены в параграфе 2.2 настоящего исследования.

Кроме того, Федеральным законом от 4 ноября 2014 года № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»⁷⁶ в структуру НК введен раздел V.2. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга. Более подробное рассмотрение положений о налоговом мониторинге приводится в параграфе 2.2 настоящего исследования.

В толковом словаре русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой под «методом» понимается способ практического осуществления чего-либо.

При определении понятия методов налогового контроля, в юридической литературе достаточно распространенным является подход, при котором под методом налогового контроля понимают совокупность приемов, способов и средств воздействия⁷⁷. К методам налогового контроля относится вся система научных теоретико-практических методов познания:

общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, математическое моделирование, абстрагирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод и другие);

эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, формальная и арифметические проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, логическая проверка, сканирование, письменные и устные опросы, допрос

⁷⁶ См.: СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6158.

⁷⁷ См.: Садовская Т. Д. Указ. соч. С. 94.

свидетелей, проверка документов, исследование предметов и документов, осмотр помещений (территорий) и предметов, экспертиза и другие);

специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики и другие)⁷⁸.

Принимая во внимание, что финансовое и налоговое право имеет структурное единство, а также учитывая, что налоговый контроль корреспондирует как видовое понятие с финансовым контролем (как родовым понятием), на наш взгляд, для познания методов налогового контроля следует в первую очередь рассмотреть исследования методов финансового контроля в науке финансового права, а также положения о методах в действующем законодательстве.

Э.А. Вознесенский к методам финансового контроля относит «конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций»⁷⁹. Е.Ю. Грачева и Л.Я. Хорина использовали аналогичное определение при толковании понятия «метод контроля»⁸⁰.

В литературе также отмечалось⁸¹, что деление методов финансового контроля на приемы и способы не совсем корректно, поскольку указанные понятия соотносятся друг с другом как частное с общим, а именно понятие «прием» является видовым проявлением родового понятия «способ».

Вместе с тем, анализируя юридическую литературу по данной теме, можно отметить, что в основном понятие «метод финансового контроля» определяется именно как «совокупность приемов, способов и средств проведения финансового контроля».

⁷⁸ См.: Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М. : ИВЦ «Маркетинг», 2000. С. 96.

⁷⁹ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М. : Юрид. лит., 1973. С. 69.

⁸⁰ См.: Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль : курс лекций. М. : ТК Велби : Проспект, 2005. С. 71.

⁸¹ См.: Шатов В. Ю. Методы налогового контроля в Республике Казахстан // Финансовое право. 2012. № 11. С. 21–29.

М.Е. Каратонов и И.А. Цинделиани рассматривали метод финансового контроля как «систему приемов, с помощью которых достигаются его цели»⁸².

В этой связи вместе с общей характеристикой методов финансового контроля дискуссионным стал вопрос и в определении самого перечня методов его проведения.

Э.А. Вознесенский считал, что к методам финансового контроля относятся «счетная проверка балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности, документальная ревизия и т.д. Каждый из этих методов подразделяется на более частные способы, позволяющие решать промежуточные, относительно «мелкие» задачи»⁸³.

Е.А. Ровинский отмечал, что методы финансового контроля различаются, в зависимости от конкретной стадии (вида) контроля. Он отмечал, что «при осуществлении предварительного и текущего контроля используются такие методы, как проверка всех расчетов по всем финансовым планам, подлежащим утверждению компетентными органами государства, и их соответствия показателям народнохозяйственного плана; проверка денежных документов, предъявляемых для оплаты или получения денежных средств. Основным методом последующего контроля является ревизия»⁸⁴.

Н.И. Химичева рассматривает методы финансового контроля через субъект, объект, цель и основания контроля. По ее мнению, к методам финансового контроля относятся «ревизия, проверки (документации, состояния учета и отчетности и т.д.), рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов о финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др.»⁸⁵.

⁸² Финансовое право : учебник / под ред. С. В. Запольского. М. : Рос. акад. Правосудия : Эксмо, 2006. С. 100.

⁸³ *Вознесенский Э. А.* Указ. соч. С. 69.

⁸⁴ Финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. С. 66.

⁸⁵ Советское финансовое право : учебник / под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М. : Юрид. лит., 1987. С. 103.

М.В. Карасева выделяет только два метода финансового контроля — проверки и ревизии⁸⁶.

Говоря о законодательном закреплении методов финансового контроля необходимо отметить, что Закон № 252-ФЗ дополнил БК РФ статьей 267.1. «Методы осуществления государственного (муниципального) финансового контроля».

Согласно пункту 1 статьи 267.1. БК РФ методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций.

Под проверкой понимается совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности отдельных финансовых и хозяйственных операций, достоверности бюджетного (бухгалтерского) учета и бюджетной (бухгалтерской) отчетности в отношении деятельности объекта контроля за определенный период.

Под ревизией понимается комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

Результаты проверки и ревизии оформляются актом.

Под обследованием понимаются анализ и оценка состояния определенной сферы деятельности объекта контроля. Результаты обследования оформляются заключением.

Под санкционированием операций понимается совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

⁸⁶ См.: Карасева М. В. Финансовое право: Общая часть : учебник. М. : Юристъ, 1999. С. 177.

Проверки подразделяются на камеральные и выездные, в том числе встречные проверки.

Под камеральными проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения органа государственного (муниципального) финансового контроля на основании бюджетной (бухгалтерской) отчетности и иных документов, представленных по его запросу.

Под выездными проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения объекта контроля, в ходе которых в том числе определяется фактическое соответствие совершенных операций данным бюджетной (бухгалтерской) отчетности и первичных документов.

Под встречными проверками понимаются проверки, проводимые в рамках выездных и (или) камеральных проверок в целях установления и (или) подтверждения фактов, связанных с деятельностью объекта контроля.

Таким образом, анализируя положения статьи 267.1. БК РФ, можно сделать вывод о том, что контрольные мероприятия органов, осуществляющих государственный (муниципальный) финансовый контроль, и порядок оформления результатов их проведения, по сути, аналогичны тем, которые проводятся и налоговыми органами.

Однако необходимо отметить, что в нормативных актах наблюдается различное применение понятий «методы» и «формы» контроля, а также допускается их смешение. Так, законодатель, выделяя, например, проверки в качестве методов государственного финансового контроля, в НК говорит о них как о формах.

На основании изложенного, отсутствие единообразия в теоретическом понимании понятия методов финансового контроля в науке финансового права, привело к отсутствию единого мнения и в понимании методов налогового контроля.

Например, под методами налогового контроля понимались «конкретные приемы и способы его осуществления»⁸⁷, либо «совокупность

⁸⁷ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы : Жет жаргы, 1998. С. 253.

приемов, способов, используемых уполномоченными органами в налогово-контрольной деятельности»⁸⁸.

А.Ю. Ильин под методами налогового контроля понимает «приемы и способы, используемые при реализации той или иной формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств», и относит к ним установленные НК: проверку данных учета и отчетности, истребование документов, инвентаризацию, осмотр территорий и помещений, выемку документов и предметов, проведение экспертизы, опрос свидетелей, получение объяснений налогоплательщиков, проверочную закупку, приостановление операций по счетам налогоплательщика⁸⁹.

Е.Ю. Грачева полагает, что получение объяснений налогоплательщиков, осмотр помещений и территорий следует отнести к средствам налогового контроля⁹⁰.

Клейменова М.О. предлагает следующий подход к определению понятия методы налогового контроля⁹¹.

По ее мнению, методы налогового контроля различаются в зависимости от выделяемых ею **форм** налогового контроля:

1) основные методы **государственного налогового учета**:

- постановка на учет;
- внесение изменений в учетные данные;
- снятие с учета;

2) методы **мониторинга и оперативного налогового контроля**:

- получение информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- контроль налоговых поступлений;

⁸⁸ Гудимов В. И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 12.

⁸⁹ См.: Ильин А. Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007; Грачева Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М. : Статут, 2009. С. 498.

⁹⁰ См.: Грачева Е. Ю. Финансовое право: Схемы и комментарии : учеб. пособие. М. : Юриспруденция, 1999. С. 50.

⁹¹ См.: Клейменова М. О. Указ. соч. С. 7.

3) основной метод **камерального и выездного налогового контроля** в Российской Федерации - это объединение законодателем в рамках указанного процесса решения задач как контрольно-проверочного, так и аналитического характера, относимых к сфере налогового расследования;

4) основной метод **административно-налогового контроля**: контроль за уполномоченными органами по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Метод налогового контроля включает специфические способы и приемы, «которые различаются в зависимости от того, является ли он документальным или фактическим. Применительно к документальному контролю выделяются следующие приемы: формальная логическая и арифметическая проверка документов; юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах; встречная проверка, экономический анализ⁹². Фактический налоговый контроль предусматривает использование таких методов, как истребование документов у налогоплательщика, истребование документов у контрагентов и иных лиц, располагающих информацией в отношении проверяемого налогоплательщика (встречная проверка), исследование полученных документов, получение объяснений, осмотр помещений (территорий) и предметов, инвентаризация, привлечение специалиста, сопоставление данных о расходах физических лиц их доходам, экспертиза и экстраполяция. Последний из названных методов основывается на праве налоговых органов определять суммы налогов, подлежащие внесению в бюджет, расчетным путем, на основании имеющейся у них информации, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (п.7 ст. 31 НК)»⁹³.

Таким образом, по нашему мнению, под методами налогового контроля нужно понимать приемы и способы, используемые при проведении

⁹² См.: Поролло Е. В. Указ. соч. С. 14–15.

⁹³ Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2001. С. 189.

налоговой проверки как формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств.

В связи с этим, предлагается изложить абз. 2 п. 1 ст. 82 НК в следующей редакции: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции в форме налоговой проверки с использованием следующих методов:

- проверка данных учета и отчетности;
- истребование документов;
- осмотр (обследование) территорий и помещений;
- выемка документов и предметов;
- инвентаризация;
- привлечение экспертов;
- привлечение переводчиков;
- опрос свидетелей;
- фиксация нарушений с участием понятых;
- получение объяснений налогоплательщиков».

Необходимо отметить, что, несмотря на то, что в пп. 5 п. 2 ст. 1 НК говорится, что НК устанавливает формы и методы налогового контроля, в ст. 82 НК говорится лишь о формах налогового контроля, а в ряде статей НК (например, ст.ст. 93.1, 94, 101 НК и др.) встречается понятие «мероприятия налогового контроля». В соответствии со статьей 105.17 НК при проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 - 97 НК. В этой связи законодатель предлагает к мероприятиям налогового контроля относить участие эксперта, специалиста и переводчика.

В юридической литературе отмечалось⁹⁴, что формами налогового контроля являются камеральная и выездная налоговые проверки, а

⁹⁴ См.: Дубинский А. М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / отв. ред. С. В. Запольский. М. : КОНТРАКТ, 2014. С. 39.

остальные понятия, перечисленные в п. 1 ст. 82 НК, являются методами (мероприятиями) налогового контроля. Таким образом, автором указанные понятия (термины) отождествляются.

Учитывая, что в НК содержание понятия (термина) «мероприятие налогового контроля» не раскрывается, считаем необходимым сформулировать определение указанного понятия (термина).

В толковом словаре русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой под «мероприятием» понимается совокупность действий, объединенных одной общественно значимой задачей.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»⁹⁵ в качестве мероприятий по контролю определены действия должностного лица или должностных лиц органа государственного контроля (надзора) либо органа муниципального контроля и привлекаемых в случае необходимости в установленном настоящим Федеральным законом порядке к проведению проверок экспертов, экспертных организаций по рассмотрению документов юридического лица, индивидуального предпринимателя, по обследованию используемых указанными лицами при осуществлении деятельности территорий, зданий, строений, сооружений, помещений, оборудования, подобных объектов, транспортных средств и перевозимых указанными лицами грузов, по отбору образцов продукции, объектов окружающей среды, объектов производственной среды, по проведению их исследований, испытаний, а также по проведению экспертиз и расследований, направленных на установление причинно-следственной связи выявленного нарушения обязательных требований и (или) требований, установленных муниципальными правовыми актами, с фактами причинения вреда.

⁹⁵ См.: СЗ РФ. 2008. № 52 (Ч. 1). Ст. 6294.

По нашему мнению, формулировку контрольных мероприятий, приведенную в вышеуказанном Федеральном законе, по аналогии можно применить и в налоговом контроле.

Таким образом, **мероприятие налогового контроля** — это совокупность методов и иных средств воздействия, используемых должностными лицами налоговых органов при проведении ими налоговой проверки как единственной формы налогового контроля. К действиям налоговых органов, подпадающих под предложенное понятие, можно отнести, например, следующее: исследование документов; работа с входящей и исходящей информацией; расчет налогов, подлежащих уплате; получение документов, информации; доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки; привлечение третьих лиц (свидетелей, экспертов, специалистов, понятых, переводчиков и др.).

Таким образом, понятие «мероприятие налогового контроля» шире, чем понятие «метод налогового контроля». Так, например, к мероприятию налогового контроля можно отнести такое действие, как «получение документов у налогоплательщика», которое может проводиться, используя следующие методы: добровольные (истребование документов в соответствии со ст. 93 НК) и принудительные (выемка документов и предметов в соответствии со ст. 94 НК).

Учитывая изложенное, можно сделать вывод об отсутствии в настоящее время единого подхода к определению понятий форм и методов налогового контроля. В НК отсутствуют легальные определения указанных понятий. Законодательно не закреплено и понятие «мероприятие налогового контроля», что создает определенные сложности в толковании тех или иных норм налогового законодательства. Таким образом, данные понятия нуждаются в дальнейшем теоретическом осмыслении с учетом сложившейся правоприменительной деятельности налоговых органов.

1.3. Характеристика налоговой проверки как формы налогового контроля: понятие, участники, их права и обязанности

Среди форм налогового контроля, перечисленных в статье 82 НК, первыми названы налоговые проверки.

Налоговые проверки являются одними из самых эффективных мер, проводимых налоговыми органами в отношении недобросовестных налогоплательщиков, связанные с привлечением к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

В соответствии с п. 2 ч. 2 ст. 31 НК налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК.

Представляется возможным рассмотреть, какие проверки имеют право проводить налоговые органы. В соответствии с п. 1 ст. 87 НК, налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок:

- 1) камеральные налоговые проверки;
- 2) выездные налоговые проверки.

Рассмотрим особенности камеральных и выездных налоговых проверок.

Термин «камеральная налоговая проверка» использовался в законодательстве и до принятия НК (см., например, инструкцию ГНС России от 09.12.1991 № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»⁹⁶).

Исходя из концептуального положения о том, что внешним проявлением сущности понятия «налоговый контроль» является налоговая проверка, представляется возможным сделать вывод, что камеральная налоговая проверка — это вид налоговой проверки, состоящей из комплекса мероприятий по исследованию налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности

⁹⁶ См.: Бюллетень нормативных актов. 1992. № 4–5.

налогоплательщика, имеющих у налогового органа, проводимая должностными лицами налогового органа, в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа по месту нахождения налогового органа, регламентированных нормативными правовыми актами о налогах и сборах и имеющая целью проверку правильности и полноты уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты, а также соблюдения иных норм законодательства о налогах и сборах.

Термин «выездная налоговая проверка» ранее НК нигде не использовался. Налоговое законодательство пользовалось понятием «документальная налоговая проверка». Специалисты высказывают мнение⁹⁷, что понятия «выездная» и «документальная» налоговые проверки — это синонимы. Так, выездная налоговая проверка — это проверка, проводимая, как правило, в помещении налогоплательщика. Документальная проверка — это проверка первичной бухгалтерской документации и учетных регистров налогоплательщика. При этом ни один нормативно-правовой акт не уточняет место проведения такой проверки.

Для большей ясности и четкости разграничения видов налоговой проверки Госналогслужба РФ и Минфин России использовали также понятие «счетная проверка», которое равнозначно понятию «документальная налоговая проверка» (см., например, совместное письмо ГНС России № ВГ-6-01/267 и Минфина России № 78 от 21.08.1992 «О порядке компенсации в 1992 году суммы налога на прибыль от реализации продукции, поставляемой в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности»⁹⁸). В связи с этими обстоятельствами возникает вопрос: НК ввел принципиально новый вид налоговой проверки или просто заменил термины? Если проанализировать нормы, то можно сделать вывод о простой замене. Причем, термин «выездная налоговая проверка», представляется более удачным, чем

⁹⁷ См.: Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений / под ред. Ю. Ф. Кваши. М. : Проспект, 2008. С. 116.

⁹⁸ См.: Нормативные акты по финансам, налогам и страхованию. 1993. № 1–2.

термин «документальная налоговая проверка», поскольку любая налоговая проверка производится на основании документов. При этом камеральная налоговая проверка проводится только на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, то есть термин «документальная» больше подходит именно к данному виду проверки⁹⁹. Поэтому к проверке, проводимой по месту нахождения налогоплательщика, законодатель, устранив смысловую несуразность, в НК правомерно применил термин «выездная налоговая проверка».

Таким образом, выездная налоговая проверка — это вид налоговой проверки, состоящей из комплекса мероприятий, проводимых налоговым органом на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту фактического местонахождения налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), регламентированных нормативными правовыми актами о налогах и сборах и имеющая целью проверку правильности и полноты уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты, а также соблюдения иных норм законодательства о налогах и сборах.

Основными участниками налоговых проверок являются проверяемая организация или индивидуальные предприниматели и налоговый орган (его должностные лица). Однако, в ходе проведения выездной налоговой проверки, по инициативе налогового органа могут быть привлечены и другие лица, например, эксперты и переводчики.

Однако проверки, проводимые налоговыми органами можно классифицировать и по другим основаниям.

В зависимости от места проведения налоговой проверки и от объема проверяемой документации, налоговые проверки делятся на:

- камеральные;
- выездные;

⁹⁹ См.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 125.

По объему проверяемых вопросов, налоговые проверки делятся на:

- комплексные;
- тематические;
- целевые;

По способу организации налоговые проверки делятся на:

- плановые;
- внезапные;

НК предусматривает также возможность проведения:

- контрольных;
- повторных проверок;

По объему проверяемых документов проверки делятся на:

- сплошные;
- выборочные.

В рамках камеральной и выездной налоговых проверок, на практике ранее широко применялся и такой вид проверки, как *встречные*. Например, если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора).

Как известно, встречная налоговая проверка — это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. При этом лицо, обладающее необходимой информацией о финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика, и сам налогоплательщик могут состоять на учете в разных налоговых органах. Таким образом, встречные проверки могли проводиться как налоговым органом, в котором состоит на учете налогоплательщик-контрагент (по мотивированному запросу другого налогового органа), так и налоговым органом, проводящим выездную или камеральную проверку.

В настоящее время данный институт отменен и введен институт «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках» (ст. 93.1 НК), который регулирует общественные отношения по истребованию документов (информации) должностными лицами налогового органа у контрагентов или у иных лиц, располагающими данными документами (информацией).

Проводятся также комплексные, тематические и целевые налоговые проверки.

Комплексная проверка — это проверка финансовой и хозяйственной деятельности организации за определенный период времени по всем вопросам соблюдения налогового законодательства. В настоящее время частота проведения комплексных проверок не установлена. При наличии у налогового органа оснований предполагать, что учет и уплата налогов (сборов) ведутся с нарушениями законодательства о налогах и сборах, комплексные проверки могут проводиться не реже одного раза в три года. Необходимо отметить, что налогоплательщики, имеющие положительную репутацию, могут не подвергаться комплексным проверкам.

Практически все налоговые проверки осуществляются в виде комплексных. В данную категорию можно включить и такие вопросы, как правильность исчисления и перечисления налогов (сборов) налогоплательщиком, выполнения функций налогового агента; правильность списания со счетов налогоплательщиков сумм налогов и санкций; открытия счетов налогоплательщикам (при проверке банков); применения контрольно-кассовой техники; порядка реализации алкогольной продукции и др. Только выездная налоговая проверка позволяет использовать весь спектр прав, предоставленных налоговым органам.

Тематическая проверка — это проверка отдельных вопросов финансовой и хозяйственной деятельности организации (например, проверка правильности исчисления и уплаты налога на прибыль, НДС, налога на

имущество и других налогов). Такие проверки проводятся по мере необходимости, определяемой руководителем налогового органа.

Тематическая проверка проводится или как элемент комплексной проверки, или как отдельная проверка по установленным фактам нарушения законодательства на основании текущего налогового наблюдения. Соответственно ее результаты оформляются либо отдельным актом, либо отражаются в акте комплексной проверки. В случае возникновения необходимости в проведении на основе тематической проверки комплексной проверки, должно быть принято дополнительное решение, расширяющее круг проверяемых вопросов.

Целевая проверка — это проверка соблюдения налогового законодательства по определенному направлению или финансово-хозяйственным операциям организации. Такие проверки проводятся по вопросам взаиморасчетов с поставщиками и покупателями продукции (услуг), по экспортно-импортным операциям, по определенной сделке, по размещению временно свободных денежных средств, правильности применения льгот и по любым иным финансово-хозяйственным операциям. Результаты целевой проверки используются при комплексной или тематической проверке и оформляются либо в актах этих проверок, либо как отдельные приложения. Возможно проведение целевых проверок и как самостоятельных. Однако в этом случае возникает опасность неполной проверки отдельных вопросов соблюдения налогового законодательства.

Налоговые проверки могут быть плановыми и внезапными.

Плановая проверка — проверка с предварительным уведомлением налогоплательщика.

Внезапная проверка — это разновидность выездной налоговой проверки, проводимой без предварительного уведомления налогоплательщика (в отличие от плановой проверки). Цель внезапной проверки — установить факт совершения правонарушения, который может быть сокрыт при проведении обычных проверок. Внезапные проверки

проводятся не часто. В то же время многие неналоговые проверки, допустим, проверки применения контрольно - кассовой машины, в большинстве случаев проводятся как внезапные.

НК РФ предусматривает также возможность проведения контрольных и повторных проверок.

Контрольная проверка — это не основная, а зависимая от нее проверка. По своей сути это та же выездная проверка, целью которой является установление факта некачественного проведения ранее проведенной проверки должностными лицами налоговых органов. Контрольные проверки могут проводиться только вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящего органа. Результаты их проведения отражаются как на налогоплательщике, так и на проверяемых работниках налоговых органов. Так, если будут установлены факты нарушения законодательства проверяемым налогоплательщиком, к нему будут применены соответствующие санкции. Если же нарушения были допущены должностными лицами налоговых органов, то такие лица должны быть привлечены к дисциплинарной (уголовной) ответственности.

Повторная проверка — это проверка по тем же видам налогов и по тем же налоговым периодам, по которым проводилась предыдущая проверка.

Повторная выездная налоговая проверка может проводиться:

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

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения,

которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Сплошные и выборочные налоговые проверки проводятся в зависимости от объема проверяемой документации.

Сплошные проверки проводятся, когда проводится проверка всех документов организации, без пропусков и предположений об отсутствии нарушений;

Выборочные проверки проводятся, когда проверяется только часть документации.

Сплошные проверки чаще всего проводятся в небольших организациях либо в организациях, где необходимо восстановить учет (при его отсутствии или уничтожении первичных документов).

Выборочная проверка может перерасти в сплошную в случае установления в проверяемой выборке нарушений, которые могут быть присущи всему массиву документации организации.

Существует немало доктринальных определений налоговых проверок.

Так, Спирина Л.В. полагает, что налоговая проверка — совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в бухгалтерской отчетности и других носителях информации¹⁰⁰.

Тимошенко В.А. считает, что налоговая проверка — составная часть финансовых проверок, в том числе проверок процедур государственной регистрации и учета налогоплательщиков, отчетности и поступлений в

¹⁰⁰ См.: Спирина Л. В. Налоговые проверки : учеб.-практ. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 6–7.

бюджеты платежей от налогоплательщиков, проверок объектов подлежащих налогообложению, и других сфер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков¹⁰¹.

По мнению М.А. Дудника, налоговая проверка — процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Оно осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы¹⁰².

Таким образом, учеными предлагаются различные варианты определений налоговой проверки. Однако все они в той или иной степени отражают суть налоговой проверки, как таковой. По нашему мнению, следует исходить из того, что налоговая проверка — это, прежде всего, форма налогового контроля, что должно быть отражено в понятии о ней.

Таким образом, по нашему мнению, **налоговая проверка** — это регламентированная нормативными правовыми актами о налогах и сборах единственная форма налогового контроля, состоящая из проводимого налоговым органом комплекса мероприятий по проверке с использованием методов налогового контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов, проводящаяся по инициативе налогового органа или налогоплательщика с возможностью дальнейшего обжалования ее результатов в установленном порядке.

Объектом налоговой проверки является правильность и полнота уплаты налогов и сборов, а также соблюдение норм законодательства о налогах и сборах.

¹⁰¹ См.: Тимошенко В. А., Спирина Л. В. Проверки налоговых органов : учеб.-практ. пособие. М., «Дашков», 2009. С. 15.

¹⁰² См.: Дудник М. А. Налоговые проверки как одна из основных форм налогового контроля // Российское право на современном этапе : материалы X науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых: К 10-летию юридического факультета РГЭУ «РИНХ» (28 апреля 2006 г.). М., 2006.

Предметом налоговой проверки являются документы, которые имеют отношение к исчислению и уплате налогов и на которые направлена деятельность налоговых органов при проведении ими налоговых проверок.

Предметом налоговой проверки могут быть любые документы, находящиеся в распоряжении налогоплательщика и относящиеся к его деятельности, а также предметы, помещения и территории, с использованием которых связана деятельность налогоплательщика. При этом предмет налоговой проверки в каждом конкретном случае зависит от объекта налоговой проверки. То есть, при проведении конкретной налоговой проверки подлежат исследованию только те документы (предметы, помещения, территории), которые имеют отношение к исчислению и уплате налога или сбора, являющегося объектом проверки.

Наиболее значимыми предметами налоговой проверки являются налоговые декларации и документы бухгалтерского учета, которые, в соответствии с законодательством о налогах и сборах, должны быть оформлены в соответствии с требованиями, устанавливаемыми для соответствующего вида документов.

Документы бухгалтерского учета — это носители информации, оформленные в письменном виде, имеющие реквизиты, фиксирующие наличие материальных ценностей и совершаемые хозяйственные операции с имуществом и денежными средствами. Требования к оформлению бухгалтерской документации и регистрам бухгалтерского учета устанавливаются специальными стандартами по бухгалтерскому учету, и рядом других нормативных актов.

Первичные учетные документы, посредством которых должны оформляться все хозяйственные операции организации, принимаются к учету, в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, и имеют специально установленные реквизиты. Обязательными реквизитами первичного учетного документа должны быть: наименование и дата

составления документа; содержание хозяйственной операции; наименование должностей и личные подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, и т.д.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, непосредственно после ее окончания, поскольку предназначение первичного учетного документа состоит в том, чтобы впервые документально оформить совершенную хозяйственную операцию.

Лица, составившие и подписавшие такие документы должны обеспечить их своевременное и качественное оформление, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Сводные учетные документы составляются для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и электронных носителях информации. Контроль правильности совершенных операций проводится на основе проверки бухгалтерских документов. В этом случае устанавливаются факты совершения налоговых правонарушений и их причины.

Таким образом, подводя итоги, мы видим, что существуют разные подходы к классификации видов налоговых проверок.

В НК речь идет только о двух видах налоговой проверки — выездной и камеральной. По иным основаниям, налоговые проверки можно классифицировать:

- в зависимости от степени охвата ими вопросов финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в зависимости от запланированности;
- в зависимости от органа, проводящего налоговую проверку.

Проверки финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщиков, в т.ч. и отдельных аспектов налоговых

взаимоотношений, кроме налоговых органов, имеет право проводить широкий круг как государственных, так и общественных органов и организаций: Министерство внутренних дел, Федеральная служба судебных приставов, Министерство финансов, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба, Центральный банк России, коммерческие банки, Счетная палата, политические партии, общественные организации, трудовые коллективы и т.д.¹⁰³

Налоговые проверки — важнейшая и неотъемлемая часть практической деятельности налоговых органов страны. В ст. 82 НК поясняется, что этот контроль проводится должностными лицами налоговых органов посредством камеральных и выездных налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, а также в других формах, предусмотренных налоговым законодательством.

Целесообразность отдельного рассмотрения субъектов налогового контроля и налоговых проверок в частности, обусловлена тем, что именно от статуса субъектов и от регламентации их процессуальных прав и обязанностей во многом зависит и сам процесс проведения налоговых проверок.

Для начала необходимо определиться с тем, что понимается под субъектами налоговой проверки как формы осуществления налогового контроля.

В литературе отмечается¹⁰⁴, что субъектами налоговых проверок являются органы, которым в соответствии с налоговым законодательством предоставлены полномочия по проведению мероприятий налогового контроля в отношении контролируемых организаций и физических лиц. Данный подход представляется дискуссионным по следующим основаниям.

¹⁰³ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право России : учебник для вузов. М.: Юрист, 2007. С. 122–123.

¹⁰⁴ См.: Артемов Н. М., Ашмарина Е. М. Указ. соч. С. 41.

Если определить понятие «субъект» как лицо, обладающее правами и обязанностями, то любые лица, участвующие в проведении налоговой проверки, являются субъектами правоотношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля. В юридической литературе существует несколько подходов к классификации субъектов налоговых проверок.

Так, А.В. Брызгалин выделяет следующие субъекты налоговых проверок:

- министерства, ведомства, государственные учреждения и организации, в том числе и судебные органы;
- коммерческие предприятия и организации, основанные на любых формах собственности;
- совместные предприятия, объединения и организации с участием российских и иностранных юридических лиц;
- негосударственные и некоммерческие учреждения и организации;
- граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства¹⁰⁵.

Н.И. Химичева подразделяет субъектов на три основные группы:

- государство и его территориальные подразделения;
- коллективные субъекты;
- индивидуальные субъекты¹⁰⁶.

По нашему мнению, в соответствии со ст. 9 НК «Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» и Главой 14 НК, можно применить еще одну классификацию субъектов налоговых проверок:

- проверяемые субъекты (организации и физические лица);
- проверяющие субъекты (ФНС России и ее территориальные органы);

¹⁰⁵ См.: Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. М., 2006. С. 413.

¹⁰⁶ См.: Финансовое право : учеб. пособие / под ред. Н. И. Химичевой. М., 2007. С. 72.

- вспомогательные субъекты (свидетели, специалисты, эксперты, переводчики, понятые и взаимодействующие с налоговыми органами иные органы исполнительной власти).

При этом в первой группе (проверяемые субъекты) понятие «физического лица» целесообразно разделить на следующие подгруппы:

- физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;¹⁰⁷
- физические лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью.

Необходимость данного деления вызвана определенными различиями при проведении налоговых проверок физических лиц в зависимости от наличия или отсутствия статуса индивидуального предпринимателя.

Кроме этого, в соответствии с НК проверяемых субъектов можно разделить на:

- налогоплательщиков (плательщиков сборов) (ст. 19 НК);
- налоговых агентов (ст. 24 НК).

Поскольку в соответствии с п. 2 ст. 24 НК налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, то, по нашему мнению, целесообразно рассматривать только процессуальное положение налогоплательщиков.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) предусмотрены ст. 21 НК. Представляется, что права налогоплательщиков (плательщиков сборов) можно классифицировать по следующим основаниям:

- права, непосредственно связанные с уплатой налогов (к примеру, использовать налоговые льготы, получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит и т.д.);
- права, связанные с осуществлением в отношении них налогового контроля (к примеру, присутствовать при проведении выездной налоговой проверки).

¹⁰⁷ К данной подгруппе также можно отнести граждан, которые занимаются частной практикой и деятельность которых в соответствии с законодательством не является предпринимательством (нотариусы, адвокаты, частные детективы).

Перечислим те права налогоплательщиков, которые имеют непосредственное отношение к налоговым проверкам.

В частности, налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право:

- получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях и полномочиях налоговых органов и их должностных лиц (под. 1 п. 1 ст. 21 НК);

В соответствии с данным подпунктом, налогоплательщик имеет право получать информацию не только о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, но и бесплатную информацию, касающуюся правового регулирования налоговых проверок.

- получать от налоговых органов и других уполномоченных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (под. 2 п.1 ст. 21 НК);

В соответствии с данным подпунктом, налогоплательщик имеет право получать письменные разъяснения, в том числе, по вопросам проведения налоговых проверок.

- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично, либо через своего представителя (под. 6 п. 1 ст. 21 НК);

Данный подпункт имеет отношение и к налоговым правоотношениям, возникающим во время проведения налоговых проверок.

- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведения налоговых проверок (под. 7 п. 1 ст. 21 НК);

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки (под. 8 п. 1 ст. 21 НК);

- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов (под. 9 п. 1 ст. 21 НК);

- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков (под. 10 п. 1 ст. 21 НК);

Вышеуказанные права налогоплательщиков, как видно из самого текста подпунктов, имеют прямое отношение к проведению налоговых проверок.

Налогоплательщики также имеют право:

- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК и федеральным законам (под. 11 п. 1 ст. 21 НК);

- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц (под. 12 п. 1 ст. 21 НК);

- требовать соблюдения и сохранения налоговой тайны (под. 13 п. 1 ст. 21 НК);

- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (под. 14 п. 1 ст. 21 НК);

- участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом (под. 15 п. 1 ст. 21 НК).

Права налоговых органов перечислены в ст. 31 НК. Коснемся тех прав, которые имеют непосредственное отношение к проведению налоговых проверок.

Так, при проведении проверок, налоговые органы вправе:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы,

подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК;

- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК;

- осматривать (обследовать) 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, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;

- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых

органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

- заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности.

Подводя итоги, можно сделать вывод, что участники налоговых проверок — это лица, которые в соответствии с НК наделены полномочиями либо имеют права и обязанности при совершении действий в ходе осуществления налоговой проверки.

По функциональному критерию участников налоговой проверки можно подразделить на следующие группы:

- субъекты, осуществляющие налоговую проверку — налоговые органы;

- субъекты, деятельность которых проверяется в ходе налоговой проверки: налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики сборов, банки;

- субъекты, обеспечивающие эффективность и результативность налоговой проверки: эксперты, переводчики, специалисты, свидетели, понятые.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что при проведении налоговых проверок пересекаются интересы государства и интересы налогоплательщиков. В таких правоотношениях властным субъектом является государство в лице налоговых органов. Законодательство в подобных случаях должно гарантировать соблюдение интересов наименее защищенных субъектов налоговых правоотношений (в нашем случае —

налогоплательщиков) путем более четкой регламентации процессуального поведения контролирующего субъекта.

Необходимо отметить, что при проведении налоговых проверок используются специальные методы. НК не содержит понятия методов налоговых проверок, поэтому полагаем целесообразным сформулировать определение данного понятия.

Методы налоговых проверок представляют собой систематизированную совокупность последовательных шагов и действий, которые направлены на успешное проведение данных проверок, исходя из характера наиболее часто встречающихся нарушений законодательства о налогах и сборах.

Направления, по которым проводятся налоговые проверки, позволяют выделить следующие их виды¹⁰⁸:

- формальные проверки;
- арифметические проверки;
- нормативные проверки;
- непосредственные камеральные проверки.

Формальная проверка включает в себя проверку наличия всех установленных законодательством форм отчетности и документов (например, документов, подтверждающих предоставление налоговых льгот или подтверждающих экспорт продукции и т.д.). Проверяется также наличие и четкое заполнение всех предусмотренных правовыми актами обязательных реквизитов. Заполнение отчетности должно осуществляться ручкой, фломастером или методами машинной обработки. Не допускаются неоговоренные исправления. В случае отсутствия каких-либо данных в соответствующей строке ставится прочерк или делается ссылка об отсутствии оснований по заполнению определенных строк (форм). В ходе формальной проверки проверяется также наличие подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера) и соответствии

¹⁰⁸ См.: Романова А. Н. Организация и методы налоговых проверок : учеб. пособие. М., 2007. С. 19.

этих подписей имеющимся образцам. На представляемом втором экземпляре налоговой отчетности ставится отметка налогового органа о дате получения отчетности.

Арифметическая проверка дает возможность оценить правильность арифметического подсчета того или иного показателя, например, налогооблагаемой прибыли. При арифметической проверке контролируется правильность подсчета итоговых сумм в документе, как по горизонтали, так и по вертикали.

Нормативная проверка — это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующему законодательству. Именно этот метод позволяет выявить незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции, неправильности применения ставок налогов и т.д. При нормативной проверке налоговый инспектор руководствуется нормативной базой о налогах и сборах.

Непосредственная камеральная проверка представляет собой логическую проверку корреспонденции цифровых данных, в соответствии с которыми налогоплательщик определяет сумму налога, подлежащую внесению в бюджет.

Методы проведения камеральной налоговой проверки являются закрытой информацией, которая представляет собой основные способы определения занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы без проведения выездной налоговой проверки. При этом сопоставляется информация, представленная налогоплательщиком (его отчетность), с данными проведенных проверок налогоплательщика и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Для проведения налоговых проверок налоговая инспекция разрабатывает специальные *программы*. НК также не содержит каких-либо упоминаний о программах налоговых проверок. По нашему мнению представляется возможным определить программу налоговой проверки как

комплекс конкретных мероприятий, проводимых налоговыми органами в целях решения задач, стоящих при осуществлении ими налоговых проверок.

Программы проведения проверок могут быть нескольких видов:

базовые программы, обеспечивающие контроль по общим вопросам, подлежащим проверке во всех организациях, независимо от формы собственности и рода осуществляемой деятельности;

программы, учитывающие специфику проверяемых организаций по характеру осуществляемой деятельности, организационно-правовой форме, составу учредителей и участников, источникам финансирования;

программы проведения оперативных тематических проверок по более узкому кругу вопросов, например по своевременному и полному перечислению удержанного подоходного налога.

В базовую программу должны быть включены следующие вопросы:

- выполнение предложений по акту предыдущей проверки;
- соответствие установленным требованиям порядка ведения налогового учета;
- соблюдение порядка предоставления налоговых льгот на основании соответствующих документов;
- соблюдение формы, полноты и своевременности представления сведений;
- соблюдение своевременности и полноты перечисления в бюджет налоговых сумм.

На основе базовой программы разрабатываются специальные программы налоговых проверок, учитывающие состав выплат и схем по минимизации налоговых платежей, характерных для предприятий определенного вида (кредитных учреждений, страховых компаний, строительных организаций и др.). По результатам анализа налоговой и бухгалтерской отчетности, а также с учетом имеющейся иной информации, определяется окончательный перечень вопросов, подлежащих налоговой проверке в конкретной организации.

Предпроверочная работа является важной частью процесса дальнейшей проверки. Именно в процессе предпроверки появляются первые впечатления об организации, отобранной для проверки, строится стратегия предстоящей налоговой проверки, решается вопрос о ее глубине: будет ли проверка полной или достаточно обратить внимание на отдельные вопросы, ограничиться ли проверкой на месте с представлением налогоплательщиком необходимых документов или выехать непосредственно на предприятие. Налоговая проверка может быть и отменена, несмотря на то, что сначала организация попала в число проверяемых.

Предпроверочная работа имеет цель:

ознакомиться с причинами и исходными данными для выбора организации в качестве объекта проверки;

удостовериться в необходимости проведения документальной проверки;

тщательно проверить наличие ошибок в годовой бухгалтерской отчетности и налоговой декларации;

собрать необходимые дополнительные сведения об организации и ее деятельности от других органов (таможенные органы, органы внутренних дел);

выделить основные вопросы проверки (отпуск продукции, оказание услуг, покупка и оценка ТМЦ, отдельные виды производственных расходов, капитальные и финансовые вложения);

принять стратегические решения (сбор сведений, привлечение других организаций, наличие результата от первой встречи, время начала проверки, количество участвующих в проверке).

После посещения организации и проверки всей собранной документации и информации целесообразно составить окончательный план, какие вопросы подлежат проверке.

Важнейшие этапы процесса планирования и подготовки документальных проверок соблюдения налогового законодательства:

– формирование информационного массива данных о налогоплательщиках;

– камеральная проверка бухгалтерской отчетности по расчетам и налогам, включающая:

проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы;

проверку сопоставимости показателей отчетности с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода;

взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций;

оценку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников;

– сбор данных и определение предприятий по аналогичным сферам деятельности;

– анализ уровня динамики основных показателей финансовой и хозяйственной деятельности предприятия в региональном и отраслевом разрезах, в т. ч. сравнительный анализ с данными по аналогичным предприятиям;

– выявление сомнительных моментов или несоответствий, указывающих на возможное наличие нарушений налоговой дисциплины.

Планирование и предпроверочная работа по подготовке налоговых проверок должны проводиться в соответствии со следующими принципами:

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования и предпроверочной подготовки, от стадии первоначальной обработки массива информации о налогоплательщике до составления плана проверок и перечня вопросов, подлежащих проверке.

Принцип непрерывности выражается в увязке стадий планирования и предпроверочной подготовки по срокам проведения.

Принцип оптимальности предполагает необходимость обеспечения выбора для проведения налоговых проверок таких объектов, документальная проверка которых могла бы с наибольшей вероятностью выявить нарушения налогового законодательства и обеспечить максимальное поступление в бюджет сумм доначисленных налогов и финансовых санкций.

Принцип экономичности, в соответствии с ним издержки, связанные с проведением проверок, должны быть меньше, чем сами налоговые поступления.

В заключение, следует отметить, что методы и программы налоговых проверок постоянно совершенствуются. Так, например, многие налоговые инспекторы применяют «перекрестные» проверки, состоящие в том, что сотрудники подразделений одного территориального органа ФНС России приезжают на территорию другого территориального органа ФНС России и проверяют налогоплательщиков на наличие возможных нарушений законодательства о налогах и сборах. Такой подход к организации проверок существенно повышает результативность налогового контроля в целом¹⁰⁹.

Кроме этого, можно также привести опыт Управления ФНС России по Тверской области, присуждающей наиболее добросовестным налогоплательщикам специальный сертификат доверия, который дает право два года работать без выездных налоговых проверок.

При рассмотрении налоговых проверок как формы осуществления должностными лицами налоговых органов налогового контроля, необходимо рассмотреть и сроки их проведения.

Камеральная налоговая проверка может проводиться только на основании представленной налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) за соответствующий период, охваченный декларацией.

¹⁰⁹ См.: Брыкина Т. П. Из практики контроля над соблюдением налогового законодательства // Налоговый вестник. 2007. № 4.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченным должностным лицом налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и прилагаемых к ней документов (п. 2 ст. 88 НК).

В случае обнаружения в документации ошибок или противоречий, налоговый орган обязан сообщить об этом налогоплательщику с требованием в течение пяти дней дать необходимые пояснения или установить срок для внесения соответствующих исправлений (п. 3 ст. 88 НК).

И лишь после соблюдения указанной процедуры, если после представления налогоплательщиком пояснений, налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения и в установленном порядке будет составлен акт налоговой проверки (п. 5 ст. 88 НК).

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня сдачи организацией налоговой декларации и других документов, касающихся исчисления и уплаты налога. Несмотря на то, что закон и определил временные ограничения для проведения камеральной проверки, необходимо отметить, что он не предусмотрел каких-либо последствий пропуска этого срока. В результате закономерно возникает вопрос: чем грозит налоговой инспекции нарушение сроков проведения камеральной проверки?

При проведении камеральной проверки уполномоченные должностные лица налоговых органов могут потребовать у организации дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Однако, если налоговые инспекторы предъявят подобное требование по истечении срока камеральной проверки, то предприятие может его не исполнять. Дело в том, что запрашивать документы должностные лица налоговых органов имеют право только при проведении камеральной проверки. На такую проверку НК отводит всего три месяца. Кроме того, в случае судебного разбирательства, выявление инспекторами нарушения за пределами срока камеральной

проверки поможет проверенной организации выиграть налоговый спор и добиться признания недействительным решения и выставленное в соответствии с ним требования об уплате налога. Как известно, при привлечении организации к налоговой ответственности бремя доказывания совершенного правонарушения лежит на налоговом органе. При этом запрещается использовать в суде доказательства, полученные с нарушением НК. Налоговым кодексом установлен трехмесячный срок для проведения камеральной проверки. Все доказательства, добытые при проверке с нарушением срока, будут считаться незаконными и на них нельзя будет ссылаться в суде.

Необходимо отметить, что продление трехмесячного срока камеральной проверки НК не предусмотрено. Данная позиция подтверждается как письмами Минфина России (см. письма Минфина России от 18.02.2009 № 03-02-07/1-75, от 24.11.2008 № 03-02-07/1-471), так и судебной практикой (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2010 № А52-4313/2009). Следует обратить внимание, что на практике также не предусмотрена и возможность приостановления срока проведения камеральной налоговой проверки (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2010 № А52-4313/2009, постановление ФАС Уральского округа от 16.02.2009 № Ф09-458/09-С2). Таким образом, все действия по проверке (истребование документов, пояснений и т.д.) налоговый орган вправе совершать только в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (см. постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 № 10349/09, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 07.07.2009 № А19-16584/08). В то же время имеются судебные решения, согласно которым совершение проверочных действий за пределами трехмесячного срока признаны правомерными (см. постановление ФАС Уральского округа от 18.05.2009 № Ф09-3043/09-С3). Суды отмечают, что факт проведения камеральной проверки за пределами трехмесячного срока сам по себе не будет служить основанием для освобождения

организации от ответственности за нарушения, выявленные в ходе проверки. Пропуск налоговыми инспекторами этого срока не препятствует и взысканию недоимки.

Выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующих году проведения проверки (п. 4 ст. 89 НК). Необходимо отметить, что в части, касающейся проверки периодов текущего года, налоговые органы всегда исходили из того, что закон не ограничивает их права на проведение камеральных и выездных налоговых проверок за текущий год.

По общему правилу, налоговые органы не в праве проводить две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период, а общее число выездных налоговых проверок в течение календарного года должно быть не более двух (п. 5 ст. 89 НК).

Однако в силу п. 10 ст. 89 НК данное правило не применяется в двух случаях:

– при назначении повторной выездной налоговой проверки (п. 10 ст. 89 НК), проводимой:

вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

налоговым органом, ранее проводившим проверку — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере меньшем ранее заявленного. Причем во втором случае может проверяться только тот период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

– при назначении выездной налоговой проверки, осуществляемой в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК).

Таким образом, в случае отсутствия перечисленных оснований, налоговый орган не в праве осуществлять повторную выездную налоговую проверку по одним и тем же налогам в течение одного периода.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев (п. 6 ст. 89 НК). Но данное правило претерпевает существенные коррективы в случаях:

- продления срока выездной налоговой проверки;
- приостановления ее проведения.

Установленный в п. 6 ст. 89 НК двухмесячный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливается ФНС России (п. 6 ст. 89 НК). Продление срока выездной налоговой проверки производится на основании решения руководителя налогового органа.

В настоящее время, в соответствии с приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@, основанием для продления срока проведения выездной налоговой проверки могут являться:

- проведение проверок налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших;
- получение в ходе проведения проверки информации от правоохранительных и контролирующих органов, либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика нарушений налогового законодательства и требующей дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:
четыре и более обособленных подразделений — до четырех месяцев;

менее четырех обособленных подразделений — до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

десять и более обособленных подразделений — до шести месяцев;

– иные исключительные обстоятельства.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки осуществляется руководителем налогового органа или его заместителем по основаниям, предусмотренным п. 9 ст. 89 НК. К таким основаниям, в частности, относятся:

– истребование документов (в рамках проводимой выездной налоговой проверки) у контрагентов проверяемого налогоплательщика или иных лиц (п. 1 ст. 93.1 НК);

– получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

– проведение экспертиз;

– перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки в случае истребования документов в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в пункте 26 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» отметил, что «Согласно пункту 9 статьи 89 НК на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом

случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

По смыслу приведенной нормы в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников.

В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов.

Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки.».

Общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. Исключение составляют случаи, когда требуется получение информации от иностранных государственных органов. В такой ситуации срок приостановления проверки может быть увеличен дополнительно еще на три месяца. Так что с учетом приостановления срок проверки может составить 8 — 11 месяцев.

Анализируя проблемы исчисления сроков проведения выездной налоговой проверки, необходимо отметить, что, поскольку приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ перечень оснований для продления срока выездной налоговой проверки является открытым, то это, по мнению отдельных ученых¹¹⁰, вносит «неопределенность в восприятие налогоплательщиком своего правового положения». По мнению М.Н. Садчикова «уполномочивание федерального органа исполнительной власти на определение оснований и порядка продления срока проведения

¹¹⁰ См.: Садчиков М. Н. Проблемы правового регулирования сроков проведения выездной налоговой проверки // Налоги и финансовое право. 2009. № 10. С. 86.

выездных налоговых проверок является недостаточно обоснованным», поскольку это «уменьшает степень правовой защищенности налогоплательщика». Так, например, Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 03.07.2009 по делу № А32-9128/2008-30/136 признана обоснованной позиция налогового органа о продлении срока проведения выездной налоговой проверки исходя из необходимости проведения дополнительной проверки взаиморасчетов между взаимозависимыми лицами, налогоплательщиком и его контрагентами с целью определения объекта налогообложения, а также непредставление налогоплательщиком документов, необходимых для проведения проверки. При этом, в решении о продлении выездной налоговой проверки не указаны документы, которые не представлены налогоплательщиком, и причины, по которым налоговый орган не имел объективной возможности провести указанные мероприятия в двухмесячный срок. Суд указал, что перечень оснований, по которым может быть продлена выездная налоговая проверка, является открытым, а форма решения о продлении выездной налоговой проверки не содержит указания на обязательное отражение документов, непредставленных налогоплательщиком. В связи с этим, в целях усиления правовой защищенности налогоплательщиков, М.Н. Садчиков предлагает ввести в статью 89 НК закрытый перечень оснований для продления срока проведения выездной налоговой проверки.

По нашему мнению, позиция вышеуказанного арбитражного суда является обоснованной, однако, в целях соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, необходимо в форму решения о продлении срока проведения выездной налоговой проверки внести изменения, касающиеся конкретизации обстоятельств, в связи с чем проводимая выездная проверка была продлена. Так, например, в случаях, когда продление выездной налоговой проверки связано с необходимостью получения конкретных документов от налогоплательщика, в мотивировочной части решения необходимо указать, какие конкретно документы необходимо

получить от налогоплательщика (по аналогии с формой требования о предоставлении документов (информации)).

Кроме того, по мнению М.Н. Садчикова¹¹¹, НК не предусматривает, что при приостановлении выездной налоговой проверки приостанавливается и течение сроков ее проведения. Однако позиция судов говорит об обратном. Так, период времени, на который приостановлена выездная налоговая проверка, не учитывается судами при определении сроков ее проведения (см., например, решение Арбитражного суда Республики Коми от 18.06.2009 по делу № А29-2750/2009, решение Арбитражного суда Свердловской области от 18.06.2009 по делу № А60-11424/2009-С8, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 по делу № А60-3066/2009). Обосновывая правомерность применения данного подхода к определению сроков проведения выездных проверок налоговые органы ссылаются на Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева», в котором положения части 2 статьи 89 НК признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации. При рассмотрении данного вопроса М.Н. Садчиков также обращает внимание на то, что с момента вынесения данного Постановления правовое регулирование сроков проведения выездной проверки было изменено Законом № 137-ФЗ в части исключения правила, согласно которому срок проведения выездной проверки составляет время нахождения налоговых органов на территории налогоплательщика, и введен календарный порядок исчисления рассматриваемого срока. Однако правовая позиция, изложенная в Постановлении Конституционного Суда, до настоящего времени применяется судами и налоговыми органами, что, по мнению М.Н. Садчикова, является неправомерным. Кроме того, при приостановлении выездной налоговой проверки приостанавливаются лишь действия,

¹¹¹ См.: Садчиков М. Н. Указ. соч. С. 88.

проводимые на территории (в помещении) налогоплательщика, а также действия по истребованию документов. Однако выездная налоговая проверка включает в себя не только вышеуказанные мероприятия. Приостановление выездной налоговой проверки исходя из буквального толкования статьи 89 НК не запрещает налоговому органу производить исследование документов и предметов по месту своего нахождения, допрашивать свидетелей, получать объяснения у налогоплательщика в связи с проведением выездной проверки, а также осуществлять иные мероприятия налогового контроля, которые проводятся вне места нахождения налогоплательщика¹¹².

Необходимо отметить, что при рассмотрении процессуальных аспектов проведения налоговых проверок, возникают вопросы о том, насколько правомерно включать налоговую проверку в производство по делам о налоговых правонарушениях?

Действительно, налоговые правонарушения, как правило, выявляются при осуществлении налогового контроля и, в частности, путем проведения налоговых проверок. Однако безоговорочное включение налоговой проверки в производство по делам о налоговых правонарушениях является не совсем верным и, в частности, не соответствует установленной НК презумпции невиновности налогоплательщика. В соответствии с п. 6 ст. 108 НК каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. При этом налоговая проверка может и не выявить налоговых правонарушений. В частности, можно вывести три варианта результатов налоговой проверки:

а) при проведении налоговой проверки не выявлено налоговых правонарушений;

¹¹² См.: Садчиков М. Н. Указ. соч. С. 89.

б) при проведении налоговой проверки выявлены налоговые правонарушения, которые, впоследствии, не подтверждены решением суда по иску налогоплательщика;

в) при проведении налоговой проверки выявлены налоговые правонарушения, которые либо признаны самим налогоплательщиком, либо их наличие подтверждено решением суда.

Таким образом, из рассмотренных вариантов только последний, по нашему мнению, может претендовать на место в производстве по делам о налоговых правонарушениях (скорее даже не на производство, а только на одну из его стадий). На основании вышеизложенного вновь возникает вопрос о целесообразности включения налоговой проверки, закончившаяся выявлением реальных налоговых правонарушений, с учетом презумпции невиновности налогоплательщика, в производство по делам о налоговых правонарушениях на стадии подготовки к ее проведению, либо на стадии ее проведения, т.е. до момента оформления результатов проверки? По нашему мнению, нет. В противном случае можно говорить о презумпции виновности налогоплательщика, что противоречит НК.

Таким образом, по нашему мнению, проведение налоговой проверки не всегда приводит к производству по делам о налоговых правонарушениях, но при этом, ни одно производство по делам о налоговых правонарушениях невозможно без стадии выявления данных правонарушений, которые выявляются посредством налогового контроля. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что стадия выявления налогового правонарушения — это необходимая стадия производства по делам о налоговых правонарушениях, однако это является особым объектом исследования и в настоящем диссертационном исследовании данный вопрос не освещен.

Таким образом, подводя итоги рассмотрения характеристики налоговой проверки как формы налогового контроля, необходимо отметить, что в качестве субъектов налоговых проверок выделяются: проверяемые субъекты (организации и физические лица); проверяющие субъекты (ФНС России и ее

территориальные органы); вспомогательные субъекты (свидетели, специалисты, эксперты, переводчики, понятые и взаимодействующие с налоговыми органами иные органы исполнительной власти).

Объектом налоговой проверки является правильность и полнота уплаты налогов и сборов, а также соблюдение норм законодательства о налогах и сборах.

Предметом налоговой проверки являются документы, которые имеют отношение к исчислению и уплате налогов и на которые направлена деятельность налоговых органов при проведении ими налоговых проверок.

В ст. 87 НК говорится только о двух видах налоговой проверки — выездной и камеральной. По иным основаниям, налоговые проверки можно классифицировать:

- в зависимости от степени охвата ими вопросов финансовой и хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- в зависимости от запланированности;
- в зависимости от органа, проводящего налоговую проверку.

При проведении налоговых проверок налоговые органы разрабатывают программы и используют специальные методы исходя из характера наиболее часто встречающихся нарушений законодательства о налогах и сборах.

До настоящего времени в налоговом законодательстве России встречаются многочисленные противоречия в толковании как налогоплательщиками, так и налоговыми органами положений, касающихся сроков проведения налоговых проверок.

1.4. Основные подходы к определению понятий форм и методов налогового контроля в зарубежных странах (сравнительно-правовой анализ).

В настоящее время в России осуществляются мероприятия по совершенствованию системы налогового контроля на основе использования опыта организации налогового контроля в зарубежных странах.

Необходимо отметить, что до настоящего времени в зарубежных странах нет единообразной системы налоговых органов, как и нет единообразия в формах и методах осуществления ими налогового контроля. В зарубежных странах используются различные варианты организации налогового контроля¹¹³, поэтому в системе государственной власти различных стран созданы специальные уполномоченные органы, именуемые органами налогового администрирования или налоговыми администрациями. Порядок внутренней структуры налоговых органов зависит от конституционного устройства конкретного государства, а также от определения места налоговых органов в финансово-бюджетной системе страны. Среди налоговых органов можно выделить органы, отвечающие за осуществление налоговой политики и органы, непосредственно взимающие налоги и сборы, а также контролирующие их уплату.

Например, в Австралии, Китае и Японии налоговые органы обладают самостоятельным статусом, в Италии, Франции, Швейцарии и США они являются структурными подразделениями финансовых органов, а в Казахстане они подчинены органу, ведающему государственными доходами (Министерство государственных доходов).

Налоговые органы Австралии представлены Налоговым департаментом и его территориальными подразделениями. В структуру самого Налогового департамента Австралии входит 10 подразделений, к числу которых относятся: Служба по налоговому законодательству, Финансовая служба, Служба по делам компаний и др. Территориальные органы налоговой службы создаются в столицах субъектов федерации. Деятельность налоговых органов регулируется Законом 1953 г. «О налоговой

¹¹³ См.: Перонко И. А., Красницкий В. А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 18.

администрации» (англ. — the Taxation Administration Act). Возглавляются налоговые органы Комиссаром. В его обязанности в первую очередь входит ежегодное уведомление налогоплательщиков о необходимости подачи декларации до конца финансового года (до 30 июня) и опубликование форм налоговых деклараций. Финансовый год в Австралии начинается, соответственно, с 1 июля. После получения налоговых деклараций налоговые инспекторы производят расчет суммы налога, причитающейся с того или иного дохода физического лица, и направляют налогоплательщику налоговое извещение. В целях проверки правильности исчисления и уплаты налогов компаниями налоговыми органами проводятся их аудиторские проверки. Аудиторские проверки позволяют выявить основные нарушения налогового законодательства Австралии и являются основной формой налогового контроля.

Существует три основных вида налогового аудита: предварительный аудит, в ходе которого проверяется соответствие предоставленных компаниями сведений, касающихся процентов и дивидендов, сведениям, содержащимся в налоговых декларациях; бизнес-аудит предполагает проверку имущества и финансовых документов компании на месте; комплексный аудит проводится специализированными группами в крупных компаниях. Сотрудники налоговых органов в соответствии с законодательством обязаны хранить информацию, которая стала им известна в ходе выполнения служебных обязанностей¹¹⁴.

Необходимо также отметить, что в настоящее время все отчеты по налогам подаются в автоматическом режиме в режиме онлайн. Данная тенденция позволяет налоговым инспекторам проводить выездные проверки налогоплательщиков только в тех случаях, если имеются основания предполагать, что в представленных в электронном виде декларациях содержатся заведомо ложные сведения.

¹¹⁴ См.: Корнева Е. А., Ткачев В. Н. Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налогового и налогоплательщика : учеб. пособие. М. : Городец, 2007. С. 34.

Осуществление налоговой политики в Китае отнесено к компетенции Управления налогов, которое является структурным подразделением Министерства финансов, но налоговый контроль отнесен к компетенции другого органа исполнительной власти — Главного государственного налогового управления. Данный орган имеет в своей структуре ряд департаментов и управлений: Департамент взимания и управления налогами, Департамент финансового управления, Департамент контроля, Главное управление, Управление налоговой политики и налогового законодательства, Управление планирования и статистики, Управление налогов с оборота, Управление налогов на прибыль (доходы), Управление местных налогов, Управление сельскохозяйственных налогов, Управление международного налогообложения, Управление налогообложения экспорта и импорта, Управление налоговых расследований, Управление кадров, и все они осуществляют функции налогового контроля в рамках своей компетенции. Каждое из основных указанных подразделений включает несколько отделов¹¹⁵.

Подобная система налогового администрирования организована и в ряде других стран. Например, в Японии функции налогового контроля осуществляет Национальное налоговое управление, в Германии (см. Положение о налогах и сборах ФРГ от 16 марта 1976 г. (Abgabenordnung (АО)) в ред. от 1 октября 2002 г.) — Федеральное налоговое управление, в США — Служба внутренних доходов, во Франции — Генеральная дирекция налогов, в Швейцарии — Федеральная налоговая администрация, в Малайзии — Совет внутренних доходов, в Бразилии — Федеральная налоговая служба, в Киргизии — Государственная налоговая инспекция¹¹⁶.

Органы налогового администрирования в большинстве государств наделяются обширными полномочиями по осуществлению налогового контроля. Должностным лицам органов, осуществляющих проверки

¹¹⁵ См.: *Шепенко Р. А.* Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М., 2001. С. 105.

¹¹⁶ См.: *Исмаилов М. А., Мамбеталиев Н. Т., Бобоев М. Р.* Налоговая система Киргизской Республики // Налоговый вестник. 2002. № 11. С. 5.

налогоплательщиков, предоставляется право беспрепятственного доступа в служебные и производственные помещения, используемые для извлечения доходов, а также получения необходимых для исчисления и уплаты налогов документов и информации¹¹⁷.

Компетенция органов налогового администрирования может не распределяться на все виды налогов. Так, в Финляндии налоговые органы взимают 8 из 14 установленных налогов, остальные контролируются другими ведомствами, например, таможней¹¹⁸.

При рассмотрении порядка организации налогового контроля в зарубежных странах, необходимо остановиться на проверках в США.

Так, Служба внутренних доходов (далее — СВД (англ. - Internal Revenue Service, IRS)) входит в систему Министерства финансов и является федеральным органом налогового контроля США. Создание данного ведомства относится к 1862 году, когда Конгресс США учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам, впоследствии преобразованное в Бюро внутренних доходов. Данный орган обладал полномочиями по взиманию налогов на доходы и прибыль. В 1952 году Бюро внутренних доходов орган переименовано в Службу внутренних доходов.

К основной форме осуществления налогового контроля в США непосредственно относятся налоговые проверки. При проведении налоговых проверок, налоговые инспекторы США используют различные методы налогового контроля. Так, налоговая проверка начинается с направления налоговым инспектором в адрес налогоплательщика решения о назначении налоговой проверки. В случае несогласия налогоплательщика с полученным решением, налоговый инспектор может назначить проверку через судебный орган. По законодательству США СВД обязана строго соблюдать права и законные интересы налогоплательщиков. Это означает, что СВД не может проводить налоговую проверку налогоплательщика по непредусмотренным

¹¹⁷ См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право зарубежных стран. М., 2003. С. 247.

¹¹⁸ См.: *Арбузов В. А., Арбузов В. В.* Налоговое законодательство и недвижимость в Финляндии. СПб., 2001. С. 43.

законом основаниям либо с нарушением таких оснований. В рамках проведения проверки налоговых деклараций СВД имеет право проверять документы бухгалтерского учета и принимать объяснения от самого налогоплательщика и от третьих лиц. Если в рамках проводимой проверки налоговый инспектор принял решение о проверке бухгалтерских документов третьих лиц, он должен сообщить об этом проверяемому налогоплательщику.

Одним из наиболее распространенных методов отбора налоговых деклараций для дальнейшей проверки — это метод «отличительного параметра». Данный метод заключается в математическом подходе, который позволяет классифицировать налоговые декларации в зависимости от вероятности наличия в них ошибок или неточностей. В соответствии с указанным методом налоговые декларации подразделяются на несколько групп. К примеру, декларации физических лиц подразделяются на группы в зависимости от общей величины дохода, указанного в декларации, а компьютерная формула определяет параметры для оценки налоговой декларации. Указанные параметры суммируются в целях получения определенного количественного показателя — «отличительного параметра». Чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность проведения проверки данной налоговой декларации. Окончательное решение о проверке отобранных по наиболее высокому количественному показателю налоговых деклараций, а также, какой вид налоговой проверки использовать, принимается после ручного отбора деклараций.

Помимо метода «отличительного параметра» существуют и другие методы, используемые СВД в целях отбора налоговых деклараций для последующей проверки. В частности, в случаях, когда налогоплательщик обращается в СВД за возвратом излишне уплаченных налогов, налоговый орган анализирует представленную таким налогоплательщиком декларацию и устанавливает обоснованность обращения налогоплательщика за возвратом. СВД использует информацию о содержащихся в налоговых декларациях неточностях или ошибках, полученную из внешних источников.

К таким источникам могут относиться: газеты, документы публичного характера и физические лица. Если СВД делает вывод, что информация, полученная таким путем, заслуживает доверия, она может быть использована в целях отбора налоговых деклараций для проверки.

В США существуют следующие виды налоговых проверок:

- заочная налоговая проверка (путем направления документов в Контрольное управление СВД по почте);
- камеральная налоговая проверка (проводится по месту нахождения СВД);
- выездная налоговая проверка (проводится по месту нахождения налогоплательщика).

Таким образом, данные виды проверок имеют общие черты и с теми, которые проводятся в России. Выбор вида налоговой проверки зависит от комплекса и сложности поставленных вопросов. Камеральные налоговые проверки проводятся в СВД налоговыми аудиторами только в отношении налоговых деклараций и не затрагивают текущих вопросов осуществления проверяемым налогоплательщиком своей деятельности. Налогоплательщику, в отношении которого проводится камеральная проверка, направляется письмо, в котором содержится просьба о встрече с налоговым аудитором в офисе СВД и указывается, какие конкретно документы должны быть представлены налогоплательщиком налоговому аудитору. Выездные налоговые проверки предназначены для оценки наиболее сложных налоговых деклараций физических и юридических лиц и проводятся в месте осуществления налогоплательщиком своей деятельности. Выездные проверки предполагают комплексный анализ правильности и полноты уплаты нескольких видов налогов. Подобные проверки проводят налоговые инспекторы, которые по сравнению с налоговыми аудиторами являются

более опытными и квалифицированными специалистами¹¹⁹. При проведении налоговых проверок сотрудники СВД вправе:

- анализировать документы бухгалтерского учета и отчетности;
- вызывать любое лицо и получать необходимые свидетельские показания.

Время и место проведения налоговой проверки определяется СВД с учетом конкретных обстоятельств. Так, например, в соответствии с инструкциями СВД о проведении налоговых проверок инспекторам рекомендовано назначать налоговые проверки на рабочие дни и в рабочее время. Налоговый инспектор самостоятельно выбирает, какую именно налоговую проверку проводить — камеральную или выездную. При этом он руководствуется собственными представлениями, какой вид проверки наиболее эффективен и целесообразен. По законодательству США при проведении налоговой проверки СВД не ограничена в возможности истребовать у налогоплательщика различные документы, а также иные источники информации. Кроме бумажных носителей налоговый инспектор может оценивать и иные материальные носители информации (например, аудио- и видеозаписи). С момента направления запроса о представлении документов проверки и до момента фактического представления запрашиваемых документов должно пройти как минимум десять дней. Данные положения аналогичны тем, которые закреплены в НК. Кроме того, в соответствии с Налоговым кодексом США если гражданин, вызванный налоговым инспектором для дачи показаний, а также для предоставления каких-либо документов, отказывается явиться, то районный суд США может обязать его подчиниться требованиям инспектора. За отказ выполнить требования налогового инспектора суд может привлечь налогоплательщика как к гражданско-правовой, так и к уголовной ответственности.

¹¹⁹ См.: Берестовой С. В. Налоговые проверки в Соединенных Штатах Америки // Рос. налоговый курьер. 2004. № 13–14.

Налоговое законодательство США предусматривает проведение повторных выездных проверок, однако на их проведение действует ряд ограничений. Так, например, в течение календарного года налогоплательщик может быть проверен только один раз. Повторная налоговая проверка может быть назначена лишь по его письменной просьбе.

На некоторые виды запросов о проведении налоговой проверки существуют определенные запреты¹²⁰: определенные лица государства не вправе обращаться с запросами в СВД о проведении или прекращении проведения налоговых проверок, а также каким-либо способом влиять на ход проведения данных проверок в отношении конкретных налогоплательщиков. Данный запрет установлен, например, в отношении президента и вице-президента США, а также сотрудников их аппарата и иных государственных служащих, замещающих правительственные должности. Любой запрос, сделанный с нарушением указанного запрета, направляется получившим его налоговым инспектором главному инспектору СВД. Подобное нарушение влечет уголовную ответственность. Если суд признает лицо виновным в нарушении указанной нормы, ему грозит тюремное заключение на срок до 5 лет или штраф до 5000 долларов США либо и то и другое. Запрет не применяется, если с запросом о проведении проверки через государственное лицо обратился сам налогоплательщик или кто-либо от его имени. Запрет также не распространяется на запрос о раскрытии информации налоговой декларации при условии, что такой запрос сделан с соблюдением и на основании соответствующих положений законодательства США. Запрет также не действует и в отношении запросов, с которыми обращается секретарь Казначейства вследствие изменений в налоговой политике.

Налоговое законодательство США обязывает СВД предоставлять налогоплательщику актуальную информацию о порядке взыскания налогов, процедуре обжалования, правах налогоплательщика, а также информацию о номерах телефонов налоговых инспекций СВД на местах. Таким образом,

¹²⁰ См.: Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. М., 2002. С. 89.

необходимо отметить, что права налогоплательщиков и обязанности налоговых органов также схожи с теми, которые закреплены в НК. Кроме того, в соответствии со специальной Инструкцией, разработанной СВД, налогоплательщик имеет право на представление его интересов специально уполномоченным лицом. В случае реализации данного права, налоговый инспектор не вправе встречаться с налогоплательщиком и получать от него пояснения по представленным документам в отсутствие данного лица. Исключение составляют случаи, когда налогоплательщик сам изъявит желание встретиться с налоговым инспектором СВД.

Кроме того, СВД не вправе принуждать налогоплательщиков к отказам от своих прав на оспаривание актов и действий СВД, а также ее налоговых инспекторов. Такой отказ возможен в случаях, когда он заявлен налогоплательщиком добровольно и осознанно, или в случаях, когда налогоплательщик надлежащим образом информировал о нем своего адвоката или иного представителя.

Взимание налогов и сборов в Канаде осуществляется посредством осуществления своей деятельности Канадским Агентством таможен и сборов (англ. — Canada Customs and Revenue Agency, CCRA; далее по тексту — Агентство). Агентство подотчетно Парламенту через Министра по национальным доходам, входящего в Кабинет министров Канады. В задачи Агентства входит контроль за соблюдением налогового законодательства, а сотрудники Агентства вправе толковать законодательные акты о налогах.

Федеральные налоги взимаются Агентством через 43 отделения, расположенные на территории страны. Однако в ряде провинций взимание федеральных налогов осуществляется провинциальным Министерством доходов. На большей же части территории Канады провинциальные налоги, в частности подоходный налог, за символическую плату также взимаются Агентством на основе специальных соглашений, заключенных между центром и территориями¹²¹.

¹²¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. С. 216.

При проведении налоговых проверок налоговыми инспекторами Агентства используются те же методы, что и Службой внутренних доходов в США. Так, основным методом при проведении налоговых проверок, проводимых Агентством, также является метод «отличительного параметра». Кроме того, налоговый контроль в Канаде осуществляется в форме налоговых проверок, аналогичных США. Говоря об особенностях организации налогового контроля в Канаде, необходимо отметить, что в данном государстве создана специальная судебная система, а также орган по вопросам налоговых правонарушений — Налоговый суд¹²².

Основной формой налогового контроля в Германии также является налоговая (финансовая) проверка. Проведение финансовых проверок в Германии регулируется Положением о проведении финансовой проверки, утвержденным Федеральным министерством финансов Германии (нем. — Bundesministerium der Finanzen: далее по тексту — Минфин Германии) по согласованию с Бундесратом Германии. Основной целью данных проверок является установление обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения¹²³. При назначении и проведении проверки учитываются принцип соразмерности средств, затраченных на проведение проверки, предполагаемым результатам, а также принцип наименьшего вмешательства в дела предприятия.

Большого внимания в Германии также заслуживает система балльной оценки работы налоговых инспекторов (балльный нормативный показатель), которая является средством осуществления служебного или специального надзора, главным образом со стороны руководителей отделов налоговых проверок. Сущность балльной оценки состоит в начислении налоговому инспектору определенного количества баллов (от 1 до 8) в зависимости от категории каждого проверенного предприятия. При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать как минимум 34 балла, что является

¹²² См.: *Гардаш С. В.* Федеральная налоговая система США: современные особенности // США — Канада: экономика, политика, культура. 2000. № 8. С. 33.

¹²³ См.: *Тропин Ю. А.* Фискальные службы в Германии: опыт взаимодействия // Финансы. 2002. № 7. С. 66.

основанием для начальника сделать вывод о его служебном соответствии. По истечении финансового года, при значительном отклонении результатов работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя, руководитель отдела налоговых проверок делает заключение о наличии оснований для рассмотрения деятельности данного работника и принимает соответствующие организационные меры. Кроме этого, балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами¹²⁴.

Рассматривая систему организации налогового контроля Австралии, США, Канады, Германии и ряда других стран, можно выделить следующие тенденции:

– ведется работа по совершенствованию сети предоставления налогоплательщикам консультационных услуг. Так, в Германии существует единая телефонная сеть консультационных услуг с единым телефонным номером. Кроме того, достаточно средств из бюджета выделяется на работу со средствами массовой информации, поскольку, на практике, положительный эффект оправдывает затраты. Также проводятся регулярные социологические исследования, изучается качество услуг, оказываемые государственными органами¹²⁵.

– ведется работа по непрерывному совершенствованию информационных технологий. Данная тенденция влияет, в частности, на снижение численности сотрудников налоговых служб. Как отмечает Т. Д. Садовская¹²⁶, значительное сокращение персонала налоговых органов в США произошло вследствие роста количества налогоплательщиков, представляющих отчетность в электронном виде.

¹²⁴ См.: *Косолапов А. И.* Налоги и налогообложение. М., 2005. С. 722.

¹²⁵ См.: *Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В. Г. Князева и Д. Г. Черника.* М. : ЮНИТИ, 1997. С. 27.

¹²⁶ См.: *Садовская Т. Д.* Указ. соч. С. 71.

– ведется объединение работы по сбору налогов и таможенных пошлин в едином ведомстве. Так, например, в Великобритании в результате широкомасштабной реформы администрирование всех видов налогов в 2005 году было передано Управлению Ее Величества по налоговым и таможенным сборам, которое объединило в себе два старейших ведомства: Службу внутренних доходов и Таможенно-акцизное управление¹²⁷.

– улучшение условий для самостоятельной и добросовестной уплаты налогоплательщиками законно установленных налогов и сборов, расширение законодательно закрепленных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, формирование гражданского долга населения. Так, налогоплательщики, добросовестно исполняющие свою обязанность по уплате налогов и сборов, имеют право на получение ряда налоговых льгот и иных привилегий. Таким образом, с учетом получения налоговых льгот (налоговых изъятий, скидок или освобождения от уплаты конкретных налогов), налогоплательщикам выгоднее платить налоги, чем уклоняться от их уплаты и впоследствии быть привлеченными к налоговой, административной, а в некоторых случаях и уголовной ответственности.

Особого внимания заслуживает рассмотрение форм и методов налогового контроля в Республике Казахстан.

Общие положения о налоговом контроле в Республике Казахстан определены в статье 556 Кодекса Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»¹²⁸ (далее — НК РК).

В соответствии с пунктом 1 статьи 556 НК РК (в редакции Закона Республики Казахстан от 17 июля 2009 г. № 188-IV) налоговый контроль представляет собой государственный контроль, осуществляемый органами налоговой службы, за исполнением норм налогового законодательства

¹²⁷ См.: *Толгская Е. Р.* Налогово-таможенная служба Великобритании: направления модернизации и перспективы развития // *Налоговая политика и практика.* 2006. № 8. С. 46–48.

¹²⁸ См.: ПАРАГРАФ: информационные системы : сайт. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 (дата обращения: 07.05.2015).

Республики Казахстан, иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на органы налоговой службы.

Согласно пункту 2 указанной статьи налоговый контроль осуществляется в:

- 1) форме налоговой проверки;
- 2) иных формах государственного контроля.

Пунктом 3 статьи 556 НК РК установлен перечень мероприятий, проводимых в рамках налоговой проверки как одной из форм налогового контроля. Итак, в рамках налоговой проверки как формы налогового контроля осуществляется:

- 1) учет исполнения налогового обязательства, обязанности по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений;

- 2) контроль за соблюдением порядка применения контрольно-кассовых машин;

- 3) контроль за подакцизными товарами, а также за авиационным топливом, биотопливом и мазутом;

- 4) контроль при трансфертном ценообразовании;

- 5) контроль за соблюдением порядка учета, хранения, оценки, дальнейшего использования и реализации имущества, обращенного (подлежащего обращению) в собственность государства;

- 6) контроль за деятельностью уполномоченных государственных и местных исполнительных органов в части исполнения задач по осуществлению функций, направленных на исполнение налогового законодательства Республики Казахстан.

Пунктом 4 статьи 556 НК установлен перечень мероприятий, которые могут быть проведены в рамках иной формы государственного контроля:

- 1) регистрация налогоплательщиков в налоговых органах;
- 2) прием налоговых форм;

- 3) камеральный контроль;
- 4) мониторинг крупных налогоплательщиков;
- 5) налоговое обследование;
- 6) контроль за учетом этилового спирта в организациях, осуществляющих производство этилового спирта;
- 7) установление соответствия заявителя квалификационным требованиям, предъявляемым к деятельности по производству и обороту этилового спирта и алкогольной продукции.

Таким образом, исходя из содержания статьи 556 НК РК, можно сделать вывод о том, что законодатель выделяет налоговую проверку как форму налогового контроля, а также **иные формы государственного контроля**. В этой связи, с учетом того, что понятие «налоговый контроль» и «государственный контроль» соотносятся друг с другом как общее с частным, не представляется возможным определить, исходя из чего законодателем была предложена именно данная классификация форм налогового контроля.

Кроме того, по нашему мнению, выделение камерального контроля в качестве самостоятельной формы государственного контроля, не относя его к налоговой проверке, довольно спорно.

Итак, в пункте 3 статьи 556 НК РК законодателем выделены основные мероприятия, проводимые в рамках налоговой проверки как формы налогового контроля. Вместе с тем, исходя из содержания Главы 91 НК РК, указанные мероприятия описаны как «Прочие формы налогового контроля».

В этой связи не представляется возможным определить логику законодателя при выделении данной классификации форм налогового контроля. Кроме того, в НК РК им не выделены и методы осуществления налогового контроля.

По нашему мнению, целесообразно выделение налоговой проверки как единственной формы осуществления налогового контроля, а все остальные

мероприятия, описанные в пунктах 3 и 4 ст. 556 НК РК отнести к методам ее осуществления.

На основании изложенного, можно сделать вывод о том, что не только в Российской Федерации, но и в ряде иных зарубежных стран, в том числе в Республике Казахстан, отсутствуют единые подходы к определению понятий «форма» и «метод» налогового контроля. Указанные проблемы до настоящего времени создают научные споры в подходах к определению указанных понятий.

Вместе с тем анализ опыта зарубежных стран свидетельствует о том, что основной, а в ряде случаев и единственной формой осуществления налогового контроля является именно налоговая проверка (финансовый (налоговый) аудит). Кроме того, наличие эффективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок является абсолютно необходимым для рациональной организации системы налогового контроля. Применение указанной процедуры, в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов, может обеспечить максимальную результативность проверок, как с точки зрения произведенных по их результатам доначислений в бюджет, так и с точки зрения их профилактического воздействия на налогоплательщиков¹²⁹.

¹²⁹ См.: Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В. Г. Князева и Д. Г. Черника. С. 48.

ГЛАВА 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ РОССИИ

2.1. Специфика проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Необходимость регламентации процедуры проведения налоговых проверок на сегодняшний день является как никогда актуальной. Еще до введения первой части НК А.В. Брызгалин констатировал, что в отличие от иных отраслей права (уголовно-процессуального, административного, таможенного и др.) налоговые законы не придают значения процедуре проведения проверок налогоплательщиков и иных процессуальных действий¹³⁰. К сожалению, стоит признать, что и НК не уделил достаточного внимания процессуальным действиям субъектов налогового контроля.

В НК налоговым проверкам (а соответственно и процессуальным действиям при их проведении) в общей сложности посвящено 18 статей (ст.ст. 87-101 НК). По мнению Брызгалина А.В., необходимо учесть, что ранее на законодательном уровне процессуальные вопросы проведения налоговой проверки практически не регулировались. Таким образом, и восемнадцать статей это несомненный прогресс, но при этом нельзя забывать, что налоговая проверка — это конфликтная форма налогового контроля, зачастую сопровождаемая множественными злоупотреблениями со стороны проверяющих. В связи с повышенной конфликтностью, налоговая проверка, а точнее каждое процессуальное действие налоговых органов при ее проведении, должно быть четко и без двусмысленностей урегулировано на законодательном уровне. Урегулировать все возможные нюансы,

¹³⁰ См.: Брызгалин А. В. Вопросы применения ответственности за нарушения налогового законодательства и правоприменительная практика // Хоз-во и право. 1998. № 8. С. 76.

возникающие при проведении налоговой проверки, восемнадцатью статьями практически невозможно¹³¹.

Чтобы вернуть доверие налогоплательщика к государству, необходимо строгое регламентирование практически каждого действия налоговых органов при проведении налоговых проверок. То есть, законодательство должно быть построено таким образом, чтобы в любой ситуации налогоплательщик мог бы самостоятельно оценить действия налоговых органов на предмет их соответствия действующему законодательству и, в случае нарушения своих прав, обращаться за их защитой в суд. Конечно, в любом случае, окончательную оценку действий налоговых органов будут давать судебные органы, однако для отвлечения денежных средств на уплату государственной пошлины в целях подачи искового заявления, налогоплательщик должен иметь определенную уверенность в том, что шансы на удовлетворение искового заявления достаточно реальны¹³².

Таким образом, можно констатировать факт недостаточной регламентации процесса проведения налоговых проверок Налоговым кодексом Российской Федерации. При этом, представляется, что не существует, как уже было сказано, какой-либо дополнительной правовой защиты налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля, как наиболее уязвимой стороны в данных правоотношениях (по типу защиты потребителей законодательством о защите потребителей). Поскольку основным методом финансово-правового регулирования является императивный¹³³, то естественно доминирующим субъектом в налоговых правоотношениях является государство в лице его уполномоченных органов.

Не каждый налогоплательщик (особенно налогоплательщики, являющиеся субъектами малого предпринимательства) обладает достаточными юридическими познаниями, чтобы дать правовую оценку действий проверяющей стороны. При этом, несомненно, страдают и

¹³¹ См.: *Брызгалин А. В.* Указ. соч. С. 78.

¹³² См.: *Уткин В. В.* Проблемы совершенствования правового регулирования выездных налоговых проверок (на все ли вопросы ответил Налоговый кодекс РФ) // *Хоз-во и право.* 2001. № 11. С. 87.

¹³³ См.: *Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева.* М., 2006. С. 45.

интересы государства, поскольку недостаточная урегулированность тех или иных отношений приводит, как правило, к различного рода злоупотреблениям. Тем самым нарушается принцип законности, который означает необходимость соблюдения при осуществлении налогового контроля правовых норм всеми участниками возникающих отношений¹³⁴.

В связи с этим встает вопрос о необходимости совершенствования действующего налогового законодательства и определения процессуальных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Следует признать, что со стороны государства предпринимаются определенные действия по устранению в предпринимательстве лишних административных барьеров и защите прав субъектов предпринимательства при проведении государственного контроля.

Поскольку проведение налоговой проверки ранее на законодательном уровне не регулировалось, то совершенствование налогового законодательства по данному вопросу возможно несколькими путями. В частности, путем использования наработок зарубежного законодательства. В этом, например, интересен опыт США.

Для получения более полного представления о налоговых проверках, проводимых налоговыми органами, необходимо рассмотреть порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок более детально.

В Российской Федерации камеральный налоговый контроль осуществляется с момента образования налоговых органов. Нормативная база для проведения камеральных проверок содержалась в Законе РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.1991, согласно которому налоговые органы имели право проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках. Такая формулировка подразумевала проведение камеральных проверок.

¹³⁴ См.: Уткин В. В. Указ. соч. С. 89.

Других законодательных, нормативных и ведомственных актов, в соответствии с которыми проводились камеральные проверки, не было. Камеральные налоговые проверки, в основном, осуществлялись по временным методическим рекомендациям по различным видам налогов, разработанным региональными инспекциями. Рекомендации предлагали арифметическую сверку отдельных показателей представленных расчетов, взаимоувязку их с бухгалтерским балансом, отчетом о финансовых результатах, проверку своевременности и правильности оформления расчетов (налоговых деклараций).

В 1997 году Государственная налоговая служба Российской Федерации приняла Регламент планирования и подготовки документальных проверок соблюдения налогового законодательства (утвержден руководителем Госналогслужбы России 27.03.1997), в соответствии с которым стали проводиться камеральные проверки. В положениях данного Регламента впервые определены цели и задачи камеральной проверки, даны конкретные методические рекомендации по ее проведению.

Законодательного закрепления определения камеральных проверок как отдельного понятия не было до принятия НК, который и является в настоящее время главным законодательным актом, определяющим порядок их проведения.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика имеющихся у налогового органа.

Целями проведения камеральной налоговой проверки являются:

- контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах;
- выявление и предотвращение налоговых правонарушений;

- взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным нарушениям;
- привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Камеральная проверка является формой текущего контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджеты различного уровня. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа (налоговыми инспекторами) в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Камеральным проверкам подвергается вся предоставляемая в налоговые органы налоговая отчетность, а периодичность их проведения определяется установленной законодательством периодичностью представления налоговой отчетности в налоговый орган. Особенностью камеральной проверки является то, что инспекторы проверяют именно те бумаги, которые представила сама организация.

Камеральные проверки проводятся в отношении всех организаций. Но при этом сама проверка скрыта от глаз проверяемого и проходит в недрах налоговой инспекции¹³⁵.

Таким образом, основной целью камеральной проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговой декларации.

В настоящее время ФНС России считает необходимым усилить роль камеральных проверок в процессе осуществления налогового контроля, чтобы в перспективе сделать их основной формой налогового контроля. Эта позиция обусловлена следующим:

¹³⁵ См.: *Полтева А. М.* Камеральные налоговые проверки в механизме налогового контроля: совершенствование организационно-правовых форм проведения // *Право: теория и практика.* 2008. № 1. С. 102.

– во-первых, камеральная проверка является наименее трудоемким видом налоговых проверок; имеются возможности ее автоматизации;

– во-вторых, данными проверками охватываются 100% налогоплательщиков, представивших налоговую отчетность в налоговые органы, в то время как выездными проверками — около 25% налогоплательщиков.

К особенностям проведения камеральных налоговых проверок можно отнести:

– массовый характер операций, осуществляемых налоговыми органами при камеральных проверках. Фактически, каждый налогоплательщик, сдающий отчетность, проверяется один раз в квартал, некоторые — один раз в месяц. Каждый раз проверке подвергается не одна декларация, а несколько — от 7 до 13, бухгалтерская отчетность (3-5 форм) и неограниченное количество документов (справок, расчетов, пояснительных записок и т.п.), прилагаемых к декларациям;

– массовый характер ошибок, допускаемых плательщиками при заполнении деклараций, в расчетах сумм налогов, что приводит к камеральным доначислениям на весьма значительные суммы, и, соответственно, применению налоговых и административных санкций по результатам камеральных проверок;

– жесткий срок на начисление в карточках лицевых счетов сумм налогов «по данным плательщика» (5 дней по квартальной отчетности и 10 дней по годовой). Кроме того, срок проведения камеральной проверки ограничен тремя месяцами со дня представления декларации налогоплательщиком. Таким образом, в весьма короткий срок (три месяца) налоговая инспекция должна обработать каждую декларацию два раза: первый раз для начисления налогов «по данным плательщика» в течение 5-10 дней со дня сдачи отчетности, второй раз — для собственно камеральной проверки;

– необходимость представления целого ряда дополнительных расчетов к декларациям «по произвольной форме». Здесь необходимо отметить, что ответственность по статье 119 НК не применяется к налогоплательщикам, представившим в налоговые органы налоговые декларации неустановленного образца (см. определение ВАС РФ от 25.08.2008 № 8661/08). ВАС РФ отметил, что, поскольку, Минфин России довольно часто меняет формы документов, налогоплательщики не всегда успевают проследить за произошедшими изменениями и подают декларации по уже устаревшей форме. По мнению налоговых органов, подача таких «устаревших» деклараций равнозначна их непредставлению и данное деяние влечет ответственность по ст. 119 НК. Однако ВАС РФ сделал иной вывод относительно данной ситуации.

Необходимо отметить, что подтверждение права на льготы, заявленные в декларации, является обязанностью налогоплательщика. Это осуществляется первичными документами (договорами, платежными поручениями, выписками банков и др.).

Основной объект камеральной проверки — налоговая декларация, представленная налогоплательщиком в налоговую инспекцию.

Одной из главных гарантий прав организации при проведении налоговой проверки является ограничение ее срока. А нарушение проверяющими этого временного ограничения дает организации шанс избежать штрафа, начисленного при этой проверке.

Началом камеральной проверки принято считать сам факт представления отчетности в налоговую инспекцию. Поэтому, например, если организация сдала налоговую декларацию по НДС, то дата подачи декларации будет являться днем начала ее камеральной проверки. С этого дня начинает отсчитываться срок, предусмотренный законом на данную проверку.

Отметим, что в случае выявления фактов представления налоговых деклараций с нарушением установленных действующим законодательством

сроков, составляется акт в соответствии со ст. 101.4 НК о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, а также протокол об административном правонарушении, предусмотренном ст. 15.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ).

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа. Круг этих лиц определяется в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Налоговая инспекция обязана обеспечивать охват камеральными проверками всей налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками в налоговый орган. В случае, если организация сдает в налоговую инспекцию дополнительные документы, прилагаемые к налоговой декларации, в более поздний срок, чем срок сдачи самой декларации, то срок для проведения камеральной проверки будет исчисляться с даты представления данных дополнительных документов.

Сотрудники налогового органа, специально назначаемые на конкретный отчетный период приказом руководителя налогового органа (его заместителя), должны принимать весь комплект представляемых в налоговый орган форм налоговой отчетности. Закрепление за инспекторами обязанностей принимать декларации по отдельным видам налогов (кроме деклараций о доходах физических лиц), а также налоговую отчетность от заведомо определенных налогоплательщиков не допускается. Кроме того, функции проведения камеральных проверок налоговой отчетности возлагаются на лиц, которые не принимали налоговую отчетность в данном отчетном периоде.

Необходимо отметить, что проведение камеральной проверки может состоять из следующих этапов:

- принятие налоговой отчетности;
- проверка;
- оформление и реализация материалов проверки.

На стадии принятия налоговой отчетности налоговый инспектор визуально проверяет все представленные в ее составе документы с целью определения:

- своевременности представления налоговой отчетности;
- полноты представления налоговой отчетности. На данной стадии работник налогового органа устанавливает фактическое наличие всех документов отчетности, установленных законодательными и иными правовыми нормативными актами для соответствующей категории налогоплательщиков;

- наличия полного наименования налогоплательщика, идентификационного номера налогоплательщика, периода, за который составлена отчетность, подписи налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации — налогоплательщика), а также полноты заполнения иных предусмотренных в формах отчетности реквизитов. В случае отсутствия оснований для заполнения какого-либо реквизита, в соответствующей строке (графе) бланка налоговой отчетности должен быть поставлен прочерк, либо на этом бланке должна быть сделана запись об отсутствии оснований для заполнения данных строк (граф), заверенная подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации — налогоплательщика);

- четкости заполнения реквизитов форм отчетности: отсутствия символов, не поддающихся однозначному прочтению, не оговоренных в установленном порядке исправлений, записей карандашом и др.

Обязанность налогоплательщика представить налоговым органам документы налоговой отчетности не может считаться исполненной при наличии хотя бы одного из оснований, не позволяющих идентифицировать представленный документ как документ отчетности.

К таким основаниям относятся:

– отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативными правовыми актами для подобного рода документов;

– нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом;

– наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя организации — налогоплательщика) исправлений;

– составление отчетности на иных языках, кроме русского.

При выявлении таких фактов налоговый орган должен уведомить налогоплательщика о неисполнении им обязанности по сдаче налоговых деклараций, а также о возможности применения к нему, в случае непредставления налоговой отчетности по установленной форме в установленный законодательством срок, мер ответственности, предусмотренных НК.

На каждом документе принятой налоговой отчетности проставляются дата ее принятия, штамп или отметка налогового органа и подпись ответственного лица, принимающего отчетность. По просьбе налогоплательщика налоговый инспектор проставляет указанные реквизиты на остающихся у плательщика копиях отчетности.

Не позднее следующего рабочего дня налоговая отчетность регистрируется и передается в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок. Регистрация принятой налоговой отчетности осуществляется, как правило, с использованием компьютерных средств. В случае отсутствия технических возможностей для автоматизации процесса регистрации принятой налоговой отчетности, способ ее регистрации определяется налоговым органом самостоятельно.

Работники отделов, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, не позднее рабочего дня, следующего за днем получения налоговой отчетности, формируют в двух экземплярах реестры в разрезе налогов с указанием даты принятия налоговой отчетности, даты

составления и передачи реестров в отдел учета и отчетности. Указанные реестры передаются в отдел учета и отчетности вместе с налоговыми декларациями для проведения соответствующих начислений сумм налогов по данным налогоплательщика. После проведения соответствующих начислений в лицевых счетах налогоплательщиков реестры вместе с налоговыми декларациями возвращаются под расписку с указанием даты возврата в отделы, ответственные за проведение камеральных налоговых проверок, для продолжения работы с ними.

В случае, когда информационная система налогового органа позволяет сотрудникам, осуществляющим камеральную проверку отчетности, вводить начисления в карточки лицевых счетов налогоплательщиков напрямую, т.е. без участия отдела учета и отчетности, составлять реестры не требуется. Работа инспекторов по начислению сумм налогов в лицевые счета, в этом случае, протоколируется средствами компьютерной системы.

По результатам сверки и с учетом конкретных обстоятельств, связанных с нарушением срока представления налоговых деклараций или иных документов, работники отделов камеральных проверок составляют проекты актов и протоколов об административных правонарушениях о применении к налогоплательщикам, виновным в нарушении установленного срока представления налоговой отчетности, мер ответственности, предусмотренных НК и КоАП РФ.

В случае непредставления налоговой декларации по истечении 10 дней после установленного срока ее представления налоговый орган вправе на основании ст. 31 и 76 НК приостановить все расходные операции по счетам налогоплательщика в банке, за исключением платежей, очередность исполнения которых предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. В этих целях руководитель или заместитель руководителя налогового органа выносит решение о приостановлении операций по счетам в банке. Налоговые органы обязаны вести строгий учет направляемых решений о приостановлении операций по счетам в банке и регистрировать их

в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

Решение о приостановлении операций по счетам в банке направляется налоговым органом банку, а копия — налогоплательщику. Возобновление операций по счетам в банке производится также на основании решения налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком налоговой декларации.

На стадии проведения самой проверки налоговой отчетности осуществляется:

- проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет;

- проверка обоснованности примененных налогоплательщиком налоговых ставок и льгот, а также их соответствие действующему законодательству;

- проверка правильности исчисления налоговой базы. На данном этапе камеральной проверки осуществляется камеральный анализ, включающий в себя: проверку логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, необходимыми для исчисления налогооблагаемой базы; проверку сопоставимости отчетных показателей с аналогичными показателями предыдущего отчетного периода; взаимоувязку показателей бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций; оценку бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций с точки зрения их соответствия имеющимся в налоговом органе данным о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, полученным из других источников.

При проведении проверки правильности определения налогооблагаемой базы конкретные формы и методы камерального анализа налоговой отчетности, его объем определяются налоговыми органами самостоятельно, исходя из имеющихся у них возможностей обеспечения автоматизированной обработки информации, содержащейся в налоговой

отчетности, знаний и опыта работников налогового органа, осуществляющих камеральные проверки.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов при наличии оснований предполагать занижение в налоговой декларации сумм, причитающихся к уплате налогов.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК).

При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо документов, указанных в п. 1 ст. 88 НК, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов. (п. 9 ст. 88 НК).

Последним этапом камеральной проверки является оформление и реализация ее материалов.

В случае выявления в ходе камеральной налоговой проверки фактов неправильного отражения показателей налоговой декларации, приводящих к неполной (излишней) уплате налогоплательщиком сумм налогов, результаты проведения данной проверки фиксируются работником налогового органа посредством заполнения в представленных налоговых декларациях графы «по данным налоговой инспекции», строки «отметки и замечания инспектора (экономиста)» или иных граф или строк, специально предусмотренных в налоговых декларациях, или отметок о выявленных нарушениях порядка их составления. В случае отсутствия в форме налоговой декларации аналогичных граф (строк) замечания работника налогового органа отражаются на последнем листе декларации. Указанные замечания должны содержать перечень всех показателей налоговой декларации, при исчислении

которых налогоплательщиком были допущены нарушения, а также исправления, внесенные работником налогового органа в результате проверки

Проверенная налоговая декларация подписывается работником налогового органа, проводившего проверку, с указанием даты ее проведения. В случае если форма налоговой декларации предусматривает реквизиты подписи руководителя налогового органа, данная декларация передается на подпись руководителю.

Оформление камеральной налоговой проверки напрямую зависит от ее результатов. Так, в случае, если в представленной декларации нет ошибок или противоречий, то проверяющий ее инспектор просто подписывает декларацию и указывает дату проверки на титульном листе декларации¹³⁶. В случае, если камеральная налоговая проверка заканчивается доначислением налогов, но у налогоплательщика имеется переплата, позволяющая перекрыть сумму неуплаченных налогов, то составляется акт (ст. 100 НК) о проведенной проверке и выносится решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 101 НК).

В случае, когда налоговыми инспекторами выявлены факты неуплаты, либо неполной уплаты налогов и иных обязательных платежей, составляется акт проверки в соответствии со ст. 100 НК и выносится решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии со ст. 101 НК.

Делая вывод, необходимо отметить, что камеральная налоговая проверка играет значительную роль, как для государства, так и для налогоплательщиков. Данное обстоятельство связано с тем, что налоговые органы технически способны охватить выездными налоговыми проверками только часть налогоплательщиков. Тогда как камеральной налоговой проверке документация налогоплательщика, служащая основанием для исчисления и уплаты налога, подвергается регулярно.

¹³⁶ См.: Гусева Т. А. Налоговые проверки и оформление их результатов // Закон. 2005. № 10. С. 26.

Необходимо отметить, что наиболее эффективной формой налогового контроля является выездная налоговая проверка, так как она выявляет наибольшее число налоговых правонарушений. В то же время эта форма налогового контроля наиболее трудоемка, требует больших затрат рабочего времени сотрудников налоговых органов и высокого уровня их квалификации. В связи с этим, проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов¹³⁷.

Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Основные задачи выездной налоговой проверки:

– всестороннее исследование обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица, имеющих значение для формирования выводов о правильности исчисления и полноте и своевременности перечисления в бюджеты и внебюджетные фонды установленных налогов и сборов;

– выявление искажений и несоответствий в содержании исследуемых документов, фактов нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и налоговых деклараций;

– анализ влияния выявленных нарушений на формирование налоговой базы по различным видам налогов и сборов;

– формирование доказательной базы по фактам выявленных налоговых правонарушений и обеспечение документального отражения этих нарушений;

– доначисление сумм налогов и сборов, не уплаченных или не полностью уплаченных в результате занижения налогоплательщиком налоговой базы либо неправильного исчисления налогов, формирование предложений об устранении выявленных нарушений и привлечении

¹³⁷ См.: Уткин В. В. Указ. соч.

налогоплательщика к ответственности за выявленные налоговые правонарушения.

Выездная налоговая проверка проводится должностными лицами налоговых органов на основании решения руководителя или заместителя руководителя налогового органа. Выездная налоговая проверка может проводиться в отношении одного налогоплательщика по одному или нескольким налогам. Не допускается проведение в течение одного календарного года двух выездных налоговых проверок и более, а также повторных проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период.

В соответствии с указанным порядком, решение должно содержать:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование налогоплательщика или Ф.И.О. индивидуального предпринимателя, в отношении которого назначается проверка (в случае назначения налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика-организации, помимо наименования организации указывается наименование филиала или представительства, у которого назначается проверка, а также код причины постановки на учет);
- идентификационный номер налогоплательщика;
- период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика либо его филиала или представительства, за который проводится проверка;
- вопросы проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);
- Ф.И.О., должности и классные чины (специальные звания) лиц, входящих в состав проверяющей группы, в том числе сотрудников органов внутренних дел, иных правоохранительных и контролирующих органов (в случае привлечения этих лиц к налоговым проверкам);
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием его Ф.И.О., должности и классного чина.

Наличие решения — единственное основание для допуска лиц, проводящих проверку, к проведению выездной налоговой проверки.

Отсутствие хотя бы одного реквизита в тексте решения является основанием для недопуска проверяющих к проведению проверки.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с ликвидацией или реорганизацией организации, либо в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени выполнения предыдущей проверки.

Цель выездной налоговой проверки — контроль за соблюдением плательщиком законодательства о налогах и сборах, документальное подтверждение налоговыми органами фактов выявленных налоговых правонарушений и отражение их в акте выездной налоговой проверки.

Для этого в ходе проведения выездной налоговой проверки проверяющие исследуют документы, в том числе и в электронном виде, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты налогоплательщиком налогов и сборов.

Наряду с налоговыми инспекторами и представителями проверяемого субъекта хозяйственной деятельности в проведении выездной налоговой проверки могут быть задействованы:

- свидетели;
- понятые;
- специалист;
- эксперт;
- переводчик.

В случае направления соответствующего запроса, к участию в проведении выездной налоговой проверки могут быть также привлечены сотрудники полиции.

Этапы проведения выездной налоговой проверки:

- подготовка к проведению выездной налоговой проверки;
- проведение выездной налоговой проверки;
- оформление акта выездной налоговой проверки;

- подписание акта и вручение его налогоплательщику.

После проведения данных этапов проверки идет рассмотрение материалов проверки и принятие решения по ним. Затем происходит реализация принятого решения. Возникают отношения по привлечению к ответственности лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах.

Каждый из этапов включает целый комплекс регламентированных НК мероприятий и процессуальных действий. Рассмотрим некоторые из них.

При подготовке к проведению выездной налоговой проверки осуществляется углубленная предпроверочная подготовка с целью определения перспективных направлений проверки и разработки на этой основе оптимальной стратегии проверки. Данный этап позволяет обеспечить рациональное комбинированное использование всех форм налогового контроля.

В настоящее время ФНС России ставит перед налоговыми органами задачу обязательной предпроверочной подготовки с использованием всей имеющейся информации из внутренних и внешних источников:

- сведений о движении денежных средств на счетах налогоплательщика в банке;
- информации бюро технической инвентаризации, других органов, регистрирующих права на недвижимое имущество, о владении недвижимым имуществом;
- сведений, передаваемых земельными комитетами, о собственниках, землевладельцах и землепользователях, передаче в аренду земельных участков;
- информации, полученной от таможенных органов о внешнеэкономической деятельности;
- сведений о выданных, приостановленных, аннулированных лицензиях, предоставляемых органами лицензирования;
- сведений органов ГИБДД о наличии автотранспортных средств; сведения о перевозках грузов;

– запросов в территориальные органы ФНС России.

При проведении предпроверочного анализа имеющейся информации оценивается предполагаемый объем работы и исходя из этого определяются количественный и персональный состав проверяющих, основные вопросы проверки, период проверки, методы проведения проверок, необходимость истребования документов (информации) у контрагентов или у иных лиц.

Как правило, если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость истребования документов (информации) у контрагентов или у иных лиц, необходимость вынужденного отвлечения проверяющих на другие участки в случае болезни, отпуска и в других исключительных случаях, выездная налоговая проверка приостанавливается на период проведения указанных мероприятий. В этих случаях руководитель налогового органа выносит решение о приостановлении выездной налоговой проверки. При этом очень важно ознакомить с каждым решением проверяемого налогоплательщика, в противном случае по истечении срока первоначального решения о назначении выездной налоговой проверки налогоплательщик имеет полное право не допустить проверяющих на территорию предприятия.

В начале любой выездной налоговой проверки руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю предъявляются служебное удостоверение и решение руководителя о проведении выездной налоговой проверки для ознакомления и подписи. В случае, если налогоплательщик отказывается от подписи на решении о проведении проверки, проверяющий производит запись об отказе от подписи. Если должностные лица налоговых органов не допускаются на территорию или в помещение, используемые для предпринимательской деятельности, руководитель проверяющей группы составляет соответствующий акт, который подписывается налогоплательщиком; если налогоплательщик от подписи отказался, делается соответствующая запись. При этом НК предусмотрено, что налоговый орган вправе самостоятельно

определить суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

В соответствии со ст. 93 НК при проведении выездной налоговой проверки, в случае затруднения в получении необходимых для проверки документов, проверяющие имеют право их истребовать с помощью требования. Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящим проверку, и вручается руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю лично под расписку с указанием даты вручения или передается в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении выездной проверки документов или непредставление их в десятидневный срок влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК.

Приемы и методы проверки учетной документации налогоплательщика определяются налоговыми инспекторами исходя:

- из особенностей применяемой системы бухгалтерского учета, его состояния;
- сделанных в результате предпроверочного анализа выводов о наличии повышенной вероятности обнаружения у налогоплательщика налоговых правонарушений;
- объемов подлежащей проверке документации.

В зависимости от степени охвата проверкой учетной документации налогоплательщика может быть проведена сплошная или выборочная проверка документов.

При сплошном методе проверяются все первичные учетные документы налогоплательщика, относящиеся к определенному разделу учета и

соответствующему налоговому периоду, а также отражение хозяйственных операций, оформленных этими документами, в учетных регистрах.

При выборочном методе проверяется определенная часть учетных документов налогоплательщика, отобранная проверяющими как с учетом степени значимости хозяйственных операций, оформленных этими документами, для формирования налоговой базы, так и посредством применения методов случайной выборки. Если в результате выборочной проверки выявляются налоговые правонарушения, то проверка документов по данному виду деятельности налогоплательщика проводится сплошным методом за весь проверяемый период.

В ходе проверки учетной документации налогоплательщика контролируются:

1) полнота устранения выявленных предыдущей проверкой нарушений правил учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, а также иных нарушений налогового законодательства о налогах и сборах;

2) соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения. Проверка производится отдельно по каждой форме налоговой декларации в разрезе проверяемых налогов путем сопоставления показателей, содержащихся в налоговой декларации, с соответствующими показателями бухгалтерской отчетности;

3) соответствие показателей налоговой, а также бухгалтерской отчетности организации, имеющее значение для правильного исчисления налоговой базы, данным синтетического и аналитического учета;

4) полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы.

На данном этапе налоговой проверки проверяющие должны:

– тщательно изучить кредитовые обороты по синтетическим счетам, отраженным в главной книге, обращая внимание на нетипичные корреспонденции счетов или несоответствие корреспонденции счетов содержанию хозяйственных операций. При обнаружении подобных записей проверяющий должен проследить отражение соответствующих операций в бухгалтерском учете, вплоть до того первичного учетного документа, который может подтвердить реальность и правомерность этой операции;

– проконтролировать соответствие данных налоговой и бухгалтерской отчетности, синтетического и аналитического учета первичным учетным документам. Проверка первичных учетных документов производится в хронологическом порядке в разрезе проверяемых счетов синтетического учета, операции по которым оказывают или могут оказать влияние на формирование налоговой базы. При этом особое внимание должно быть уделено проверке достоверности и полноты отражения операций по счетам бухгалтерского учета, предназначенным для обобщения информации:

о реализации готовой продукции, основных средств, нематериальных активов и других активов организации. В ходе проверки устанавливается правильность отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности фактической выручки (в том числе при расчетах неденежными средствами - векселями, взаимозачетами, переводом долга и т.п.) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) и иных активов в соответствии с принятой организацией учетной политикой;

о затратах, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика. В ходе проверки контролируется правомерность распределения затрат между реализованной продукцией и незавершенным производством, соответствие способов погашения стоимости основных средств, нематериальных активов и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции и т.д. принятой учетной политике, соответствие нормам отнесения на себестоимость для целей налогообложения отдельных видов расходов;

о формировании и использовании финансовых результатов деятельности плательщика в отчетном году. В ходе проверки контролируется достоверность отражения показателей финансовых результатов и налоговой и бухгалтерской отчетности;

о наличии и движении принадлежащих налогоплательщику денежных средств в российской и иностранной валюте, находящихся в кассе, на расчетном и других счетах в банках на территории России и за рубежом, ценных бумаг, платежных и денежных документов;

– проанализировать соответствие показателей бухгалтерской отчетности, синтетического и аналитического учета, отражающих объемы производства и реализации продукции, работ, услуг, данным о физических объемах используемых на ее производство энергетических и материальных ресурсов.

5) правильность применения цен на товары, работы, услуги для целей налогообложения по сделкам между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным операциям), при совершении внешнеторговых сделок, а также по иным сделкам, предусмотренным ст. 40 НК;

б) обоснованность применения предусмотренных законодательством налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливаются соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных учетных документов и отражения соответствующих хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

– формальную проверку — визуальное изучение с точки зрения наличия в документе необходимых реквизитов, а также соблюдения иных правил его оформления, установленных действующим законодательством для такого рода документов;

– арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов суммовых показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);

– правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие содержания документа действующему на момент совершения операции законодательству.

В случае установления в ходе выездной налоговой проверки отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком в бюджет, определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

В случае выявления выездной налоговой проверкой фактов налоговых правонарушений, налоговые инспекторы должны предпринять необходимые меры по формированию доказательственной базы по данным фактам и обеспечению их документального подтверждения (снятие копий с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из иных источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и др.), а также по подготовке предложений о привлечении к налоговой ответственности за соответствующие налоговые правонарушения.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке, налоговые инспекторы составляют акт выездной налоговой проверки в соответствии со ст. 100 НК, в котором должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие

таковых, а также выводы и предложения по устранению нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах¹³⁸.

Подводя итоги, можно сделать вывод о том, что проведению выездной проверки предшествует определенная подготовка, то есть изучение имеющихся материалов предыдущей проверки, изучение поступивших сигналов о нарушении налогового законодательства и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние плательщика. На основании этой информации, как правило, разрабатывается программа проведения выездной проверки, определяющая перечень основных вопросов, на которые следует обратить внимание, а также конкретный период, за который должна быть проведена проверка.

Необходимо отметить, что в настоящее время законодатель особое внимание уделяет повышению качества законодательной базы налогового контроля. Так, урегулированы многие набравшие проблемы, в частности вопросы, касающиеся процедуры назначения, проведения и оформления результатов налоговых проверок.

2.2. Налоговый контроль трансфертного ценообразования и налоговый мониторинг как новые виды налоговых проверок.

Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»¹³⁹ (далее — Закон № 227-ФЗ) существенно поменял принципы определения цены товаров. В частности, вновь принятым законом расширен перечень взаимозависимых лиц и изменены основы определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным.

¹³⁸ См.: Гусева Т. А. Указ. соч. С. 37.

¹³⁹ См.: СЗ РФ. 2011. № 30 (Ч. 1). Ст. 4575.

Кроме того, в документе описывается порядок определения прямого или косвенного участия и владения во взаимозависимых компаниях.

Необходимо отметить, что несмотря на то, что поправки в НК, внесенные Законом № 227-ФЗ, вступили в силу с 1 января 2012 года, не все изменения стали применяться сразу. Рассмотрим данные изменения более подробно.

В НК появился новый раздел V.1, посвященный взаимозависимым лицам. Поскольку судебная практика, связанная со спорами о наличии взаимозависимости в отношениях между налогоплательщиками, складывалась, в основном из спорных моментов о том, как толковать то или иное положение ст. 20 НК, то по новым правилам, перечень оснований для признания сторон сделок взаимозависимыми значительно расширен и является закрытым. Необходимо отметить, что ст. 20 НК до настоящего времени применяется в отношении тех сделок, доходы и расходы по которым в целях налога на прибыль признаны до 1 января 2012 года (п. 6 ст. 4 Закона № 227-ФЗ). Если же доходы и расходы учтены после этой даты, то в отношении таких сделок применяется новый порядок признания лиц взаимозависимыми (ст.ст. 105.1, 105.2 НК). В ст. 105.2 НК прописан порядок определения доли прямого и косвенного участия организаций и физических лиц в других организациях. Кроме того, организации и физические лица могут самостоятельно признать себя взаимозависимыми и по иным основаниям. Сделать это они смогут только в случае, если на особенности отношений между ними может повлиять хотя бы одно из следующих обстоятельств:

- условия заключенных ими сделок;
- результаты заключенных ими сделок;
- экономические результаты их деятельности;
- экономические результаты деятельности представляемых ими лиц.

При этом в целях взаимозависимости, как и ранее, учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять

решения, принимаемые другими лицами (п. п. 1, 6 ст. 105.1 НК). По этим же основаниям признать лица взаимозависимыми может суд (п. 7 ст. 105.1 НК).

Закон № 227-ФЗ также ввел понятие **контролируемой сделки**. Контролируемыми признаются сделки, цены которых налоговые органы вправе проверять на соответствие рыночным.

К контролируемым сделкам в первую очередь относятся сделки, совершенные между взаимозависимыми лицами (п. 1 ст. 105.14 НК). К ним также приравнивается и совокупность сделок по реализации товаров, работ, услуг, совершаемых с участием посредников и между взаимозависимыми лицами. Таким образом, последующая перепродажа товаров, работ или услуг взаимозависимому лицу будет контролироваться, даже если напрямую никаких операций такие лица между собой не совершали. Повышенное внимание налогового органа будет обращено на тех посредников, которые не выполняют в совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации перепродажи товаров, работ, услуг, а также не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации перепродажи. Таким образом, данная норма фактически направлена против включения в схему сделки фиктивных посредников в целях уменьшения налоговых обязательств.

Также будут контролироваться сделки, все стороны и выгодоприобретатели которых зарегистрированы в России или являются резидентами РФ, если:

- сумма доходов по данным сделкам за календарный год превышает 1 млрд. руб. (пп. 1 п. 2 ст. 105.14 НК). Впрочем, такой лимит будет действовать с 2014 г., а до этого он будет постепенно понижаться: в 2012 г. доход по таким сделкам должен составлять 3 млрд. руб., в 2013 г. - 2 млрд. руб.;

- одна из сторон сделки является плательщиком НДС, исчисляемого по налоговой ставке, выраженной в процентах. Одновременно предметом такой сделки должно являться добытое полезное ископаемое, по которому и уплачивается этот налог в процентах (пп. 2 п. 2 ст. 105.14 НК). При этом

сумма доходов по сделкам между указанными лицами за календарный год должна превышать 60 млн. руб. Для данной нормы никаких переходных предложений не предусмотрено: указанный лимит необходимо учитывать уже со следующего года;

- сумма дохода по сделкам превышает 100 млн. руб. за год и среди сторон сделки есть как плательщики ЕСХН или ЕНВД, так и налогоплательщики, применяющие иные системы налогообложения (пп. 3 п. 2 ст. 105.14 НК, п. 3 ст. 105.14 НК);

- хотя бы одна из сторон сделки — участник проекта «Сколково», применяющий освобождение от налога на прибыль или перечисляющий данный налог по нулевой ставке, и хотя бы одна из сторон таковым не является. При этом сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн. руб. за календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК);

- в сделке участвуют резидент особой экономической зоны (ОЭЗ), в которой установлены специальные льготы по налогу на прибыль, и нерезидент ОЭЗ (пп. 5 п. 2 ст. 105.14 НК). Лимит для таких сделок также составляет 60 млн. руб., однако соответствующие нормы будут применяться только с 1 января 2014 г.

Кроме того, контролируются также сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли (пп. 2 п. 1 ст. 105.14 НК). Предметом подобных сделок должны являться такие товары, как нефть и товары, выработанные из нефти, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни. Лимит доходов для всех этих сделок также составит 60 млн. руб. за календарный год (п. 7 ст. 105.14 НК).

Соглашения, в которых одной из сторон является лицо, зарегистрированное в оффшорах, и доходы по которым также превышают 60 млн. руб. в год также считаются контролируемыми (пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК).

Для признания всех перечисленных ниже видов сделок контролируемыми необходимо, чтобы в результате их совершения хотя бы одной стороной учитывались доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, в результате чего должна увеличиться или уменьшиться база по налогу на прибыль, НДС, НДС (п. 13 ст. 105.3 НК).

Законом № 227-ФЗ предусмотрен и ряд исключений. Так, не признаются контролируемыми следующие сделки:

1) между участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков;

2) с лицами, которые соответствуют одновременно всем следующим условиям:

- стороны сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ;
- у них нет обособленных подразделений в других регионах и за рубежом;
- они не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других регионов РФ;
- у них нет убытков, учитываемых в целях налога на прибыль;
- отсутствуют обстоятельства для признания сделок, совершаемых такими лицами, контролируемыми согласно пп. 2 - 5 п. 2 ст. 105.14 НК.

О совершении всех контролируемых сделок, проводимых в течение года, налогоплательщик обязан оповещать инспекцию не позднее 20 мая года, следующего за отчетным календарным годом. Нарушение срока подачи уведомления или представление документа, содержащего недостоверные сведения, влечет наложение штрафа в размере 5000 руб. (ст. 129.4 НК).

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует следующие методы:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;

- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Законодатель отмечает, что на практике возможно применение комбинации двух и более вышеописанных методов, однако метод *сопоставимых рыночных цен* является приоритетным и применение иных методов допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно, либо его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

Метод сопоставимых рыночных цен используется для определения соответствия цены, примененной в контролируемой сделке, рыночной цене, при наличии на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) хотя бы одной сопоставимой сделки, предметом которой являются идентичные (однородные) товары (работы, услуги), а также при наличии достаточной информации о такой сделке.

Метод цены последующей реализации является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности.

Затратный метод является методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности затрат лица, являющегося стороной анализируемой сделки (группы анализируемых однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках.

Метод сопоставимой рентабельности заключается в сопоставлении операционной рентабельности, сложившейся у лица, являющегося стороной

анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках.

Метод распределения прибыли заключается в сопоставлении фактического распределения между сторонами сделки совокупной прибыли, полученной всеми сторонами этой сделки, с распределением прибыли между сторонами сопоставимых сделок.

Законом № 227-ФЗ введен и новый вид налоговых проверок, проводить которые будет вправе ФНС России. Это проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (далее — проверка соответствия цен рыночным). Основания и порядок проведения указанного вида проверки установлены в статье 105.17 НК. Необходимо отметить, что с принятием нового закона проверять соответствие цен рыночным в рамках выездной или камеральной налоговых проверок налоговые органы больше не вправе. Прямой запрет на это установлен в ст. 105.17 НК. Однако проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных проверок за этот же период.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.17 НК основаниями для проведения проверки соответствия цен рыночным являются:

- уведомление о контролируемых сделках, поданное самим налогоплательщиком;
- извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной, выездной налоговой проверки или налогового мониторинга выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;
- выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Решение о проведении проверки правильности применения цен может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения контролирующим

ведомством указанных уведомления или извещения. ФНС России вправе провести проверку за срок до трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения.

Ответственность налогоплательщиков в случае, если проверяющий орган выявит отклонение цены сделки от рыночных цен установлена в ст. 129.3. НК: штраф за неуплату налога в результате применения нерыночных цен составит 40 процентов от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб. Впрочем, в указанном размере санкция будет применяться только при вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды, начавшиеся в 2017 г. В 2012 и 2013 гг. штраф назначаться не будет, а в 2014 — 2016 гг. сумма штрафа составит 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Если по результатам проверки ФНС России доначислила одному из участников сделки налоги, то другой участник контролируемой сделки вправе скорректировать свои налоговые обязательства. Причем такую симметричную корректировку можно провести только после того, как контрагент, привлеченный к ответственности, исполнит соответствующее решение ФНС России в части недоимки (п. 2 ст. 105.18 НК).

Налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, если представит в ФНС России документацию, обосновывающую рыночный уровень цен, либо если он заключил соглашение о ценообразовании (п. 2 ст. 129.3 НК).

Такое соглашение крупнейшие налогоплательщики вправе заключить с ФНС России. Рассмотрим подробнее порядок заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения.

Законом № 227-ФЗ определено понятие соглашения о ценообразовании. Так, соглашение о ценообразовании представляет собой соглашение между налогоплательщиком и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, о порядке определения цен и (или) применения методов

ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия в целях обеспечения соблюдения положения о налогообложении сделок между взаимозависимыми лицами.

Согласно Закону, предметом соглашения могут являться:

- 1) виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается соглашение;
- 2) порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения;
- 3) перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям соглашения;
- 4) срок действия соглашения;
- 5) перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий соглашения о ценообразовании;
- б) иные условия по соглашению сторон.

Соглашение о ценообразовании может быть заключено по одной либо нескольким сделкам (группе однородных сделок), имеющим один и тот же предмет, *на срок, не превышающий трех лет.*

За рассмотрение ФНС России заявления о заключении соглашения о ценообразовании уплачивается госпошлина в размере 1,5 млн. руб., что само по себе делает эту возможность доступной только для крупного бизнеса. Однако если налогоплательщик соблюдает все условия соглашения о ценообразовании, то ФНС России не вправе начислять налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым согласованы в данном документе (п. 2 ст. 105.23 НК).

К заявлению налогоплательщика о заключении соглашения о ценообразовании должны прилагаться:

- 1) проект соглашения о ценообразовании;
- 2) документы о деятельности налогоплательщика, связанной с контролируемыми сделками;
- 3) копии учредительных документов;

4) копия свидетельства о государственной регистрации налогоплательщика;

5) копия свидетельства о постановке на учет налогоплательщика в налоговом органе;

6) бухгалтерская отчетность за последний отчетный период;

7) документ, подтверждающий оплату госпошлины;

8) иные документы, имеющие значение для заключения соглашения о ценообразовании.

Документы представляются в произвольной форме, если иное не предусмотрено законодательством РФ. ФНС России вправе запрашивать и иные документы, необходимые для целей соглашения о ценообразовании.

ФНС России рассматривает заявление и документы в срок, *не превышающий шести месяцев*. Указанный срок может быть *продлен до девяти месяцев*.

По результатам рассмотрения документов, ФНС России выносит одно из нижеперечисленных решений:

1) решение о заключении соглашения о ценообразовании;

2) решение об отказе в заключении такого соглашения;

3) решение о необходимости доработки проекта соглашения.

При повторном представлении проекта соглашения *госпошлина не взимается*, а решение принимается ФНС России *в течение трех месяцев*.

Заявление может быть отозвано налогоплательщиком, госпошлина в этом случае не возвращается.

Соглашение о ценообразовании прекращается по истечении срока своего действия, либо оно может быть расторгнуто по соглашению сторон или по решению суда.

Необходимо также отметить, что условия соглашения о ценообразовании остаются неизменными в случае изменения законодательства о налогах и сборах в части регулирования отношений, возникающих при заключении соглашения о ценообразовании, внесении в

него изменений и прекращении его действия. В случае иных изменений законодательства РФ о налогах и сборах и законодательства РФ о таможенном деле, влияющих на деятельность налогоплательщика, стороны соглашения имеют право внести в текст соглашения о ценообразовании соответствующие изменения.

Анализируя последнюю практику применения новых правил применения трансфертного ценообразования, необходимо отметить, что за последний год основные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами складывались по фактам наличия в форме уведомления о контролируемых сделках сведений (реквизитов сделок), не предусмотренных п. 3 ст. 105.16 НК.

Так, приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме»¹⁴⁰ утверждена форма уведомления о контролируемых сделках. Указанной формой предусмотрено направление в налоговый орган ряда сведений о контролируемых сделках, которые не предусмотрены п.3 ст. 105.16 НК.

По мнению налогоплательщиков, наличие в утвержденной ФНС России форме уведомления о контролируемых сделках сведений (реквизитов сделок), не предусмотренных п.3 ст. 105.16 НК, является нарушением их прав и законных интересов. В этой связи налогоплательщики просили признать в данной части оспариваемый приказ ФНС России не соответствующим действующему законодательству.

Так, по их мнению, включение в уведомление о контролируемых сделках дополнительных сведений, по существу влекут избыточный и чрезмерный налоговый контроль, приводят к многократному увеличению бремени налогоплательщиков по заполнению уведомлений, лишают их

¹⁴⁰ См.: Рос. газ. 2012. 2 нояб.

гарантий, предусмотренных на соответствующих этапах налогового контроля, тем самым противоречат пункту 1 статьи 4 НК, исключаящему дополнение законодательства о налогах и сборах нормативными актами федеральных органов исполнительной власти.

Рассматривая дело по первой инстанции в пользу налогового органа Высший Арбитражный суд исходил из того, что оспариваемые положения приказа ФНС России находятся в системной связи не только с пунктом 3 статьи 105.16 НК, но и иными положениями законодательства о налогах и сборах. Уведомление должно содержать достаточно информации для проведения налоговой проверки цен контролируемой сделки и последующего вывода должностных лиц, осуществляющих эту проверку, о соответствии (несоответствии) цен проверяемой сделки рыночным ценам без использования дополнительных мероприятий налогового контроля, предусмотренных в Главе 14.5 НК (см. решение ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13).

Коллегия судей ВАС РФ, передавая для в Президиум ВАС РФ, указала, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 6 НК, нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК, если указанный акт вводит обязанности, не предусмотренные НК, или изменяет определенное НК содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК.

Президиум ВАС РФ, отменяя вышеуказанное решение ВАС РФ и направляя дело на новое рассмотрение, в Постановлении от 25.02.2014 № 18588/13 указал, что состав сведений в уведомлении о контролируемых сделках должен соответствовать п. 3 ст. 106.16 НК, признав перечень, определенный указанной статьей, исчерпывающим. Кроме того, судом также отмечено, что в форму вышеуказанного уведомления не может быть включена информация, которая предполагается к получению в рамках проверки на соответствие цен рыночным. Таким образом, суд четко

разъяснил: сбор информации от налогоплательщиков через уведомления не должен подменять проведение проверки на соответствие цен рыночным и поручил суду первой инстанции определить, какие именно сведения должны остаться в уведомлении о контролируемых сделках.

Вместе с тем, впоследствии, заявители отказались от своих требований, и выполнить вышеуказанное поручение Президиума судьям ВАС РФ не удалось.

С 1 января 2015 года вступил в силу новый раздел V.2. НК «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Указанные изменения в структуру НК были внесены Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 348-ФЗ).

До вступления в силу положений упомянутого закона действующие нормативно-правовое регулирование в области налогов и сборов не содержало понятие (термин) «налоговый мониторинг». В 2013 году в рамках Петербургского Форума-2013 ФНС России организован круглый стол «Международный опыт расширенного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков. Практика применения горизонтального мониторинга в России», на котором обсуждался зарубежный опыт применения концепции расширенного взаимодействия, принципы и основы, на которых строятся взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Следует отметить, что впервые горизонтальный мониторинг как инструмент взаимодействия в налоговой сфере был введен в Нидерландах в апреле 2005 года с участием 20 крупнейших предприятий. Налоговая служба Нидерландов создала концепцию Горизонтального Мониторинга.

По оценке представителя Министерства финансов Королевства Нидерландов, «горизонтальный мониторинг совершенно не означает исчезновение вертикального надзора. Однако это значит, что вертикальный надзор применяется совместно с другими видами контроля, с более классическими методами... горизонтальный мониторинг это не чудотворное

лекарство. Горизонтальный мониторинг подходит для определенной группы налогоплательщиков. Другие налогоплательщики не заслуживают горизонтальный мониторинг... большинство налогоплательщиков хотят исполнить свои налоговые обязательства. Однако общество без грязных денег - сказка. Несколько предприятий будут совершать мошенничество. Такие налогоплательщики заслуживают вертикальный контроль. Для них принудительные меры остаются необходимостью. Горизонтальный мониторинг является следствием изменения в обществе, при котором граждане принимают личную ответственность. У граждан растет сознание значения соблюдения закона. Горизонтальный мониторинг означает брать на себя ответственность и ожидать того же от других, создание культуры консультирования, сотрудничества, участия и, прежде всего, доверия. Взаимная транспарентность, взаимное понимание и взаимное доверие»¹⁴¹.

Горизонтальный мониторинг — это осуществление налоговым органом процедуры отслеживания и анализа налоговых рисков по финансово-хозяйственным операциям, проведенным и запланированным крупными налогоплательщиками. Основная цель горизонтального мониторинга - создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами¹⁴².

Что касается российского опыта, то по данным налоговых органов в нашей стране подписание первых соглашений о расширенном информационном взаимодействии — в горизонтальном мониторинге — состоялось 25 декабря 2012 года между Федеральной налоговой службой и следующими компаниями: ОАО «РусГидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС»,

¹⁴¹ *Саттарова Н. А.* Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования // Финансовое право. 2014. № 10. С. 18–20.

¹⁴² См.: *Гензель В.* Практика применения горизонтального мониторинга // Налоговый вестник. 2013. № 6.

ОАО «Мобильные ТелеСистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.». В марте 2013 года такое соглашение было подписано с ОАО «Северсталь».

Закон № 348-ФЗ предложил законодательно закрепить институт расширенного информационного взаимодействия, заменив понятие «горизонтальный мониторинг» на «налоговый мониторинг».

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.26 НК предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — организацию.

Исходя из положений пункта 1.1 статьи 88, а также пункта 5.1 статьи 89 НК за период, за который проводится налоговый мониторинг, налоговый орган не вправе проводить камеральные и выездные налоговые проверки за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 3 пункта 1.1 статьи 88 НК и подпунктом 4 пункта 5.1 статьи 89 НК.

В частности, к данным исключениям при проведении камеральной проверки относятся:

- 1) представление налоговой декларации (расчета) позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
- 2) представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, или налоговой декларации по акцизам, в которой заявлена сумма акциза к возмещению;
- 3) представление уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);
- 4) досрочное прекращение налогового мониторинга.

Исключительными случаями проведения выездных налоговых проверок при осуществлении налогового мониторинга являются:

1) проведение выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;

2) досрочное прекращение налогового мониторинга;

3) невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа.

В случае проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в настоящем подпункте, предметом выездной налоговой проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением;

4) представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

Проведение налогового контроля в форме налогового мониторинга носит добровольный характер. Так, согласно пункту 3 статьи 105.26 НК организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 миллионов рублей;

2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год,

предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей.

Согласно пункту 1 статьи 105.27 НК в случае, если организация соответствует вышеуказанным требованиям, она вправе не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, представить заявление о проведении налогового мониторинга (далее — заявление) по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту своего нахождения.

Организация, в соответствии со статьей 83 НК отнесенная к категории крупнейших налогоплательщиков, представляет заявление о проведении налогового мониторинга в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании соответствующего решения, которое, в свою очередь, принимается по результатам рассмотрения заявления и представленных вместе с ним документов, информации (п. 2 ст. 105.26, п. 4 ст. 105.27 НК).

Пункт 2 статьи 105.27 НК содержит перечень документов (информации), представляемых вместе с заявлением. К ним относятся:

1) регламент информационного взаимодействия по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

2) информация об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов;

3) учетная политика для целей налогообложения организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

3. Организация, представившая заявление о проведении налогового мониторинга, до принятия налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга или решения об отказе в проведении налогового мониторинга может отозвать его на основании письменного заявления.

В случае отзыва заявления о проведении налогового мониторинга такое заявление не считается поданным.

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга (пункт 4 статьи 105.26 НК).

Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг (пункт 5 статьи 105.26 НК).

Статья 105.28 содержит перечень оснований, при которых проведение налогового мониторинга может быть досрочно прекращено. К указанным основаниям относятся:

1) неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

2) выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга;

3) систематическое (два раза и более) непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном статьей 105.29 НК.

Налоговый орган уведомляет в письменной форме организацию о досрочном прекращении налогового мониторинга в течение десяти дней со

дня установления вышеуказанных обстоятельств, но не позднее 1 сентября года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг.

Статья 105.29 НК содержит положения о порядке проведения налогового мониторинга.

В соответствии с пунктом 1 указанной статьи налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа.

Если при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации), либо выявлены несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение десяти дней.

В случае, если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение в порядке, предусмотренном статьей 105.30 НК (пункт 2 статьи 105.29 НК).

Мотивированное мнение отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов. Мотивированное мнение направляется организации при проведении налогового мониторинга. Форма и требования к составлению мотивированного мнения устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Мотивированное мнение подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 105.30 НК).

Вышеуказанная статья также содержит положения о порядке истребования документов в рамках налогового мониторинга, который по своей сути аналогичен порядку, установленному статьей 93 НК.

Мотивированное мнение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления. Следует отметить, что указанный документ может быть составлен не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга (пункт 3 статьи 105.30 НК).

Согласно пункту 2 статьи 105.30 НК мотивированное мнение составляется налоговым органом по собственной инициативе или по запросу организации. Мотивированное мнение по инициативе налогового органа составляется в случае, если при проведении налогового мониторинга налоговым органом установлен факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов и сборов. Мотивированное мнение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления (пункт 3 указанной статьи).

Запрос о представлении мотивированного мнения направляется организацией в налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, не позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг, при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации. В запросе о представлении мотивированного мнения излагается позиция организации по указанным вопросам (пункт 4 статьи 105.30 НК).

Положениями пункта 6 статьи 105.30 НК предусмотрено, что в случае согласия с мотивированным мнением организация уведомляет об этом

налоговый орган, составивший мотивированное мнение, в течение одного месяца со дня его получения с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии).

В противном случае организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение.

Налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (пункт 8 статьи 105.30 НК).

Порядок проведения взаимосогласительной процедуры установлен статьей 105.31 НК. В соответствии с указанной нормой взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, с участием налогового органа, которым составлено мотивированное мнение, и организации (ее представителя), которая представила разногласия.

По результатам взаимосогласительной процедуры федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, уведомляет организацию об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения.

Уведомление об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения подписывается руководителем (заместителем руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Уведомление вручается или направляется организации в течение трех дней со дня его составления.

Организация в течение одного месяца со дня получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о согласии (несогласии) с мотивированным мнением с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии).

К особенностям осуществления налогового мониторинга также можно отнести то обстоятельство, что при его проведении налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с осуществлением контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Рассмотрев основные нововведения, которые внесены в НК Законом № 348-ФЗ, необходимо определить место и роль налогового мониторинга в системе налогового контроля.

Как отмечалось ранее, НК определяет налоговый мониторинг как форму налогового контроля.

А.Ю. Ильин отмечал, что «сущность горизонтального мониторинга как метода налогового контроля заключается во взаимном доверии налогового органа и налогоплательщика, который с учетом предоставления ему информационной безопасности, раскрывает перед налоговыми органами информацию о своей предпринимательской деятельности в рамках заключенного специального соглашения, а налоговый орган своевременно предоставляет налогоплательщику необходимую информацию, налоговое консультирование, бесплатно обрабатывает информацию о его финансовых операциях, предупреждает налогоплательщика о рискованных операциях и факторах (причинах), предопределяющих их¹⁴³.

¹⁴³ См.: Ильин А. Ю. Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 10. С. 14–15.

Им также отмечалось, что суть горизонтального мониторинга в том, что данный метод основан на доверии, которое заключается в добровольном раскрытии информации налоговому органу, соглашении между налоговыми органами и налогоплательщиками на обмен информацией, на расширение информационного взаимодействия с налогоплательщиками, предупреждении экономических рисков, снижение бремени последующего налогового контроля.

В связи с чем думается, что данный метод должен быть направлен на дальнейшее доверительное взаимоотношение налоговых органов и налогоплательщиков, на новый уровень общения с налогоплательщиками. Целью горизонтального мониторинга должно стать предупреждение осуществления налогоплательщиком рискованных операций и определение причин, предопределяющих их, налоговое консультирование, разрешение налоговых споров в досудебном порядке.».

По нашему мнению относить горизонтальный (налоговый) мониторинг к методам налогового контроля довольно спорно, поскольку, в рамках налогового мониторинга может осуществляться, например, такой метод налогового контроля как истребование документов у налогоплательщика.

Исходя из концептуального положения о том, что единственной формой осуществления налогового контроля является налоговая проверка, а также из того, что предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — организацию, можно сделать вывод о том, что налоговый мониторинг, фактически, является новым видом налоговой проверки, отличительной особенностью которой является ее проведение в реальном времени, за текущий период.

В заключении необходимо отметить, что развитие информационного взаимодействия в сфере осуществления налогового контроля, в частности,

путем последующего совершенствования механизма налогового мониторинга, должно оказать положительное влияние на урегулирование отношений в процессе осуществления государством своей деятельности по контролю в целом.

Как показывает зарубежная практика, горизонтальный (налоговый) мониторинг основан на доверии, а также на оперативном реагировании налоговых органов на риски, которые могут возникнуть у налогоплательщиков в процессе ведения ими своей финансовой и хозяйственной деятельности. В этой связи в основе информационного взаимодействия субъектов налогового мониторинга должно лежать взаимовыгодное сотрудничество, что позволит налогоплательщикам более качественно определить направления своей налоговой политики.

2.3. Особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.

Рассмотрев особенности проведения мероприятий налогового контроля путем проведения налоговых проверок, отличных от проверок, установленных в ст. 87 НК, необходимо отметить Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»¹⁴⁴ (далее — Закон № 321-ФЗ), которым в НК внесены изменения, касающиеся порядка исчисления и уплаты налога на прибыль особым субъектом налоговых отношений — консолидированной группой налогоплательщиков (КГН). Нововведения, которые внесены Законом № 321-ФЗ в часть вторую НК, касаются порядка формирования налоговой базы по КГН.

Понятие «консолидированный налогоплательщик» появилось в начале прошлого столетия в Австрии, и к настоящему времени оно широко

¹⁴⁴ См.: СЗ РФ. 2011. № 47. Ст. 6611.

используется в США, Великобритании, Германии, Франции, Испании, Голландии, Норвегии, Швеции и ряде других странах.¹⁴⁵

Согласно пункту 1 статьи 25.1 НК консолидированная группа налогоплательщиков — это добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора о создании КГН в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. В соответствии с пунктом 2 той же статьи участником КГН признается организация, которая является стороной действующего договора о создании КГН.

Участник КГН, на которого возлагаются обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль по группе, именуется ответственным участником КГН. Он осуществляет те же права и несет те же обязанности, что и плательщики налога на прибыль организаций. Полномочия ответственного участника КГН подтверждаются договором о создании КГН (п.п. 3, 4 ст. 25.1 НК).

Положения, регулирующие порядок заключения договора о создании КГН, закреплены в статье 25.3 НК. Обращаем внимание, что в случаях, когда договор о создании КГН заключается в крупных холдинговых компаниях между организацией-учредителем и его дочерними организациями, норма закона не устанавливает, что ответственным участником КГН может быть только учредитель, стороны по своему усмотрению вправе выбрать любого ответственного участника КГН внутри своей структуры.

Право на создание КГН имеют только те российские организации, которые отвечают условиям, предусмотренным ст. 25.2 НК. Так, например, согласно п. 2 ст. 25.2 НК КГН может быть создана организациями при условии, что одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других организаций и доля такого участия в каждой такой организации составляет не менее 90 %¹⁴⁶.

¹⁴⁵ См.: Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 6.

¹⁴⁶ Доля участия одной организации в другой определяется в порядке, установленном ст. 105.2 НК.

Права и обязанности участников КГН закреплены в статье 25.5 НК, в которой предусмотрено, что участники КГН обязаны вести налоговый учет, представлять ответственному участнику КГН расчеты налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении полученных ими доходов и расходов, представлять ответственному участнику КГН данные регистров налогового учета и иные документы, необходимые ответственному участнику указанной группы в целях исполнения им обязанности плательщика налога на прибыль по КГН. Участники КГН также обязаны уплачивать налог на прибыль по КГН, соответствующие пени и штрафы в случае неисполнения такой обязанности ответственным участником КГН.

Необходимо отметить, что с принятием Закона № 321-ФЗ внеслись определенные изменения и в статьи НК, регулирующие порядок проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля. В частности, вышеуказанным законом установлены нормы, регулирующие порядок проведения налоговых проверок в отношении КГН. Так, статья 88 НК дополнена пунктом 11, регулирующим порядок проведения камеральной налоговой проверки в отношении КГН. В соответствии с п. 11 ст. 88 НК обязанность по представлению налоговой декларации по налогу на прибыль при проведении камеральной налоговой проверки по КГН исполняет ответственный участник. На ответственного участника КГН возлагается также обязанность и по представлению необходимых пояснений и копий документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль.

Законом № 321-ФЗ установлен и порядок проведения выездных налоговых проверок КГН, отличающийся от общего порядка проведения данных проверок, закрепленного в НК. Так, НК дополнен новой статьей 89.1. Согласно п. 4 ст. 89.1 НК выездная налоговая проверка по налогу на прибыль может проводиться только в отношении всех участников КГН. По другим налогам налоговые органы проводят самостоятельную проверку участников

КГН (п. 3 ст. 89.1 НК). Самостоятельная выездная проверка филиала или представительства участника КГН не проводится (п. 2 ст. 89.1 НК).

Необходимо отметить, что общие правила, касающиеся проведения выездных налоговых проверок налогоплательщиков, в соответствии с п. 18 ст. 89 НК применяются также и при проведении выездных налоговых проверок в отношении КГН, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 89.1 НК.

Особенности проведения налоговой проверки КГН и оформления ее результатов в основном касаются процессуальных сроков.

Так, документы, истребуемые в ходе налоговой проверки, ответственный участник КГН может представить в течение 20 дней, а не 10 дней, как было установлено по общему правилу — абз. 1 п. 3 ст. 93 НК. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить срок на представление документов по проверке КГН не менее чем на 10 рабочих дней (в общем порядке срок на представление документов определялся руководителем (заместителем руководителя) самостоятельно — абз. 4 п. 3 ст. 93 НК).

Однако и с принятием нового Закона № 321-ФЗ неурегулированным до настоящего времени остался вопрос о сроке направления требования о представлении документов и о правомерности неисполнения налогоплательщиком (как отдельным налогоплательщиком, так и КГН) требования налогового органа о представлении документов, направленного в последний день проведения налоговой проверки, либо когда срок исполнения такого требования истекает после окончания налоговой проверки.

Согласно официальной позиции Минфина России (см. письмо от 13.02.2008 № 03-02-07/1-58), а также мнению отдельных ученых¹⁴⁷, налогоплательщик обязан исполнить требование о представлении документов, даже если срок его исполнения выходит за пределы срока

¹⁴⁷ См.: *Анатолити, К. В.* Финансовые и кадровые консультации. Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2008.

выездной проверки. Неисполнение такого требования влечет ответственность по п. 1 ст. 126 НК.

В то же время имеются многочисленные судебные решения (см, например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.09.2011 по делу № А26-285/2011 (определением ВАС РФ от 08.02.2012 № ВАС-469/12 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ)); аналогичные выводы содержатся в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 08.02.2012 по делу № А79-2715/2011 и постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 07.10.2011 по делу № А53-23465/2010), согласно которым если срок исполнения требования выходит за пределы срока выездной проверки, то непредставление документов не влечет налоговую ответственность.

Противоречия позиций Минфина России и арбитражных судов ведут к принятию налоговыми органами решений, отменяемыми, впоследствии, в судах. По нашему мнению, статью 93 НК необходимо дополнить положениями, регулирующими специально сроки на направление требования налогоплательщику (например, не менее 10 дней до окончания налоговой проверки) и сроки на направление требования ответственному участнику КГН (например, не менее 20 дней до окончания налоговой проверки КГН).

Срок составления акта по проведенной выездной проверке КГН увеличен с двух месяцев до трех — абз. 3 п. 1 ст. 100 НК. Вручение акта ответственному участнику КГН производится в течение 10 рабочих дней от даты составления акта, а не 5 дней, как было установлено в общем порядке — абз. 3 п. 5 ст. 100 НК.

Представление письменных возражений по акту проверки КГН производится в течение 30 рабочих дней со дня получения акта налоговой проверки, а не 15 дней, как было установлено в общем порядке — абз. 2 п. 6 ст. 100 НК.

С одного до двух месяцев увеличен срок на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля в целях получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения

нарушений законодательства о налогах и сборах либо отсутствия таковых при проверке КГН (п. 6 ст. 101 НК).

Согласно п. 9 ст. 101 НК решение по проверке в отношении КГН вступает в силу по истечении 20 дней со дня его вручения ответственному участнику этой группы, а не 10 дней, как было установлено в общем порядке.

Законом № 321-ФЗ определен также и порядок привлечения к ответственности участников КГН. Так, согласно п. 4 ст. 122 НК не признается правонарушением неуплата или неполная уплата ответственным участником налога на прибыль по КГН в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога на прибыль организаций по КГН или других неправомерных действий (бездействия), если они вызваны сообщением недостоверных данных (несообщением данных) иным участником КГН.

Таким образом, проверка информации, полученной от ответственного участника КГН, теперь должна проводиться с учетом особенностей, установленных ст. 89.1 и п. 11 ст. 88 НК.

Необходимо отметить, что с целью урегулирования вопросов, касающихся порядка получения документов при проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, необходимо закрепить в НК положения об истребовании документов напрямую у каждого конкретного участника консолидированной группы налогоплательщиков. НК не содержит положений о том, у какого конкретно участника консолидированной группы могут быть истребованы документы при проведении мероприятий налогового контроля, данные положения закрепляются в договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков, которым часто предусмотрено, что процесс документооборота, а также истребование документов у участников в рамках ст. 93 НК происходит через ответственного участника. В связи с ограниченными сроками проведения проверок, а также большим объемом трудозатрат, необходимо законодательно закрепить положение об

истребовании документов в рамках ст. 93 НК у каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков напрямую.

Кроме того, с целью недопущения минимизации налогообложения налога на прибыль организации необходимо, по нашему мнению, внести изменения в ст. 25.2 НК «Условия создания консолидированной группы налогоплательщиков», дополнив пункт 3 абзацем 4 в следующей редакции: «Деятельность организации за год, предшествующий году представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков не является убыточной». Ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в срок до 28 марта года следующего за отчетным, подается декларация по налогу на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков, которая содержит сведения о налоговой базе по налогу на прибыль в целом по всей консолидированной группе налогоплательщиков, а также доле налоговой базы, приходящейся на каждого участника. Выявить получен ли участником убыток или прибыль по окончании отчетного года, можно только путем сбора всех первичных документов бухгалтерского и налоговой учета у каждого участника, в рамках выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, которая в данном случае будет проводиться сплошным методом, что требует больших затрат времени, а также высокой квалификации сотрудников налоговых инспекций.

В заключении необходимо отметить, что учеными были высказаны различные мнения о применении Закона № 321-ФЗ. В частности, А.В. Брызгалин считает, что «название нового закона не совсем точно отражает его содержание»¹⁴⁸. По его мнению, целесообразнее говорить о «консолидированной налоговой отчетности», а не о «группе». Кроме того, он отметил, что размещение нового раздела¹⁴⁹ в первой части НК абсолютно излишне, т.к. «размещение кучи статей со своим контролем и своей

¹⁴⁸ Что такое консолидированная группа налогоплательщиков? К вопросу о новом законе... // О налогах и о жизни : персональный блог Аркадия Брызгалина. URL: http://www.nalog-briz.ru/2012/01/blog-post_27.html (дата обращения: 07.05.2015).

¹⁴⁹ Автор, скорее всего, имел в виду не раздел, а выделение отдельной главы.

ответственностью в первой части НК размывает его целостность, логику и структуру, а также перегружает ненужными положениями». Положения нового закона логичнее было разместить в главе 25 второй части НК.

Данные предложения А.В. Брызгалина, по нашему мнению, являются обоснованными. При этом представляется целесообразным выделить общие положения о КГН, условия ее создания, а также права и обязанности ответственного участника и других участников КГН в отдельной статье НК (например, закрепив в НК статью 20.1 «Консолидированная группа налогоплательщиков»), а положения, регулирующие порядок создания КГН, а также порядок изменения и прекращения действия договора по КГН закрепить в отдельных статьях главы 25 НК.

Однако следует признать, что на практике, до настоящего времени, Закон № 321-ФЗ широко не использован. Далеко не каждая организация в России может отвечать критериям, установленным статьей 25.2 НК (например, суммарный объем выручки за год должен составлять не менее 100 млрд. руб., совокупная стоимость активов должна составлять не менее 300 млрд. руб.). Хотя нельзя не отметить, что за счет применения «консолидированной налоговой отчетности» по налогу на прибыль организаций и уплаты этого налога исходя из финансового результата деятельности всей консолидированной группы налогоплательщиков, отпадает необходимость применения трансфертного ценообразования между взаимозависимыми участниками такой группы. Таким образом, для налоговых органов будет сводиться к минимуму осуществление контроля цен по сделкам, совершенным между взаимозависимыми лицами.

2.4. Правовые позиции судебных и уполномоченных (компетентных) органов государственной власти при рассмотрении споров, связанных с применением налоговыми органами форм и методов налогового контроля.

Анализируя порядок осуществления уполномоченными органами мероприятий налогового контроля в процессе проведения налоговых проверок, приходится констатировать тот факт, что современное правовое регулирование налоговых проверок не лишено и ряда недостатков. Некоторые нормы НК в своем изложении остаются недостаточно точными и требуют дополнительного толкования их смысла. Также имеют место и отдельные правовые коллизии и пробелы.

Одним из проблемных вопросов, по мнению А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина¹⁵⁰, является проведение повторной выездной проверки вышестоящим налоговым органом. В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П положение, содержащееся в абз. 4 и 5 п. 10 ст. 89 НК, признано не соответствующим Конституции РФ. Данный вывод на практике трактовался следующим образом: вступившее в законную силу судебное решение, вынесенное по результатам первоначальной ВМП, запрещает вышестоящему налоговому органу назначать повторную проверку данного налогоплательщика. Однако данной формулировки в указанном документе нет. ФНС России на данное решение отреагировало быстро, и на сайте налогового ведомства было отмечено следующее: «право налоговых органов на проведение повторных выездных налоговых проверок, порядок их назначения и проведения Конституционным Судом Российской Федерации под сомнение не ставится». Таким образом, даже судебное решение, вынесенное по результатам первоначальной проверки, не защищает налогоплательщиков от назначения повторной ВМП. Однако, как свидетельствует практика, данные проверки стали проводиться реже, поскольку пересматривать обстоятельства, ранее являющиеся предметом рассмотренные судом, нельзя. Кроме того, в случаях выявления новых фактов, которые не заметил нижестоящий налоговый орган, с налогоплательщика подлежит взысканию только недоимка без применения

¹⁵⁰ См.: Брызгалин А. В., Головкин А. Н. Сложные операции и сделки: налогообложение и бухгалтерский учет (часть вторая). // Налоги и финансовое право. 2010. № 7.

налоговых санкций. Данное положение, введенное в НК Законом № 137-ФЗ, по мнению Брызгалина А.В. и Головкина А.Н., является «абсурдным», поскольку освобождение от налоговой ответственности при обнаружении повторной проверкой налогового правонарушения, не выявленного первоначальной ВПП, является нарушением принципа неотвратимости юридической ответственности. По их мнению, от данной нормы необходимо отказаться, несмотря на «всю ее привлекательность для защиты налогоплательщиков от некачественного налогового контроля».

С учетом вышеизложенного, выводы Брызгалина А.В. и Головкина А.Н. о необходимости изменения положений статьи 89 НК являются обоснованными. Таким образом, по нашему мнению, представляется целесообразным исключить абз. 7 п. 10 ст. 89 НК и изложить пункт 10 статьи 89 НК в следующей редакции:

«10. Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При назначении повторной выездной налоговой проверки ограничения, указанные в пункте 5 настоящей статьи, не действуют.

При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В случае вступления в силу решения арбитражного суда, вынесенного по результатам рассмотрения первоначальной проверки и не отмененного впоследствии вышестоящим судебным органом, повторная выездная налоговая проверка по

обстоятельствам, которые ранее являлись предметом рассмотрения в судах, не проводится;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация».

В настоящее время большинство противоречий возникает при неправильном толковании, как налоговыми органами, так и налогоплательщиками, норм налогового законодательства, касающихся правомерности истребования документов (информации) у проверяемого налогоплательщика, его контрагентов, а также иных лиц, располагающих документами, касающимися деятельности проверяемого лица. В частности, речь идет об актуальных проблемах применения статей 93 и 93.1 НК.

Сбор документов, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком своих налоговых обязательств, едва ли не самая важная процедура налогового контроля, поскольку именно истребуемые налоговым органом документы в дальнейшем лягут в основу принимаемого по итогам проверки решения о доначислении недоимки (пени) и применения мер ответственности в виде штрафов. Своим правом истребовать документы налоговые органы пользуются тогда, когда у них возникают сомнения в правильности уплаты налогов и обнаружены признаки налогового правонарушения.

Основной деятельностью должностных лиц, проводящих налоговую проверку, является истребование и изучение документов налогоплательщиков в поисках допущенных ими ошибок или преднамеренного уклонения от уплаты налогов. В случаях, когда должностные лица налогового органа хотят истребовать у проверяемого налогоплательщика какие-либо документы, касающиеся его финансово-

хозяйственной деятельности, налоговым органом налогоплательщику должно быть вручено под роспись требование о представлении документов (информации), которое подписывается сотрудником налогового органа, уполномоченным на проведение налоговой проверки (п. 1 ст. 93 НК). Требование о представлении документов (информации) заверяется печатью налогового органа и подписью лица, проводящего налоговую проверку. Если налоговые органы не соблюдают установленные законом требования к составлению данного документа, налогоплательщики имеют право не исполнять его. Так, отсутствие печати позволяет налогоплательщику засомневаться в подлинности требования и не принимать его к исполнению до тех пор, пока на документе не появится печать. В то же время подписание требования лицом, не проводившим проверку, может быть расценено как недостаточное основание для освобождения налогоплательщика от представления по такому требованию документов.

В настоящее время НК не предусматривает основания для оставления налогоплательщиком требования налогового органа о представлении документов без исполнения. Как свидетельствует практика, налоговые инспекторы, пользуясь положениями п. 1 ст. 93 НК, не перечисляют конкретные документы в выставляемом требовании, а просто используют общие формулировки, к примеру «все имеющиеся документы» или «соответствующие документы» за проверяемый период. Таким образом, проверяющие налоговые инспекторы считают, что и проверку по большому количеству документов проводить будет проще, и всегда можно будет оштрафовать налогоплательщика за непредставление того или иного документа. Однако, как свидетельствует практика, такая тактика налогового органа редко приводит к успеху, являясь притом противозаконной.

По мнению некоторых судов и Минфина России, требование о предоставлении документов *должно быть надлежаще конкретизированным*.

Согласно форме, утвержденной Приказом ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@, в требовании о представлении документов (информации)

должны быть указаны наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, а также период, к которому они относятся.

Исходя из этого, налогоплательщик, получивший *неконкретизированное* требование налогового органа, имеет право отказать в выдаче документов до того момента, пока все реквизиты не будут внесены в требование. В любом случае, неконкретизированное истребование документов всегда оставляет для налогоплательщиков шанс оспорить в суде правомерность выставления требования.

По данному вопросу суды выработали несколько позиций.

Так, в *Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 № 15333/07 по делу № А65-1455/2007-СА2-34* указывалось, что если требование не исполнено по причине неопределенности истребуемых документов, то оснований для применения ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК, не имеется. Установление размера штрафа, исходя из предположительного наличия у налогоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных документов (по каждому виду), недопустимо.

В *Постановлении ФАС Московского округа от 16.04.2010 № КА-А40/2634-10 по делу № А40-70791/09-107-457* отмечалось, что «...оспариваемое требование о предоставлении документов, в котором отсутствуют реквизиты, само по себе не нарушает права налогоплательщика. Это связано с тем, что положения ст. ст. 89, 93 НК не содержат запрета налоговому органу истребовать любые документы, относящиеся к деятельности налогоплательщика, при проведении в отношении него выездной проверки. Однако отсутствие конкретных реквизитов документов в требовании не позволяет инспекции привлечь налогоплательщика к ответственности за их непредставление».

Однако отсутствие в требовании точного перечня истребуемых документов не означает невозможность привлечения к ответственности за их непредставление, если между налогоплательщиком и инспекцией нет

разногласий о количестве непредставленных документов (*Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.07.2009 по делу № А52-4907/2008; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.08.2008 по делу А58-7613/07*).

В *Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 01.07.2009 по делу А03-11835/2008* указывалось, что привлечение к ответственности по п. 1 ст. 126 НК правомерно даже при отсутствии в требовании налогового органа конкретного перечня документов, поскольку виды документов, подтверждающих финансово-хозяйственную деятельность, не могут быть известны инспекции.

При привлечении к ответственности по ст. 126 НК, отсутствие в требовании конкретного перечня истребуемых документов может быть признано смягчающим обстоятельством (*Постановление ФАС Поволжского округа от 07.07.2009 по делу № А12-19285/2008*).

Необходимо отметить, что в настоящее время приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@ утвержден Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (далее по тексту — Порядок). Таким образом, по нашему мнению, в целях исключения конфликтных ситуаций, возникающих в связи с направлением налоговыми органами неконкретизированных требований, необходимо дополнить раздел I Порядка пунктом 15 следующего содержания: «Требование о представлении документов должно быть надлежаще конкретизированным. Направление налоговым органом требования о представлении документов без указания в нем наименований, реквизитов, иных индивидуализирующих признаков документов, а также период, к которому они относятся, влечет его недействительность и является основанием для его оставления налогоплательщиком без исполнения».

Одним из спорных моментов, как свидетельствует практика, является вопрос об истребовании у налогоплательщика документов, если при проведении камеральной налоговой проверки ошибок и противоречий выявлено не было и можно ли в таком случае привлекать к ответственности за непредставление документов.

Согласно п. 1 ст. 93 НК должностное лицо налогового органа вправе истребовать необходимые для проверки документы. При этом в соответствии с п. 7 ст. 88 НК при проведении камеральной проверки налоговый орган не вправе запросить дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с декларацией не установлено НК. Основания истребования документов при камеральной проверке предусмотрены в п. 6 (использование налоговых льгот), п. 8 (наличие НДС к возмещению), п. 8.1 (при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества), п. 9 (использование природных ресурсов) ст. 88 НК.

В п. 3 ст. 88 НК указано, что при обнаружении ошибок налоговый орган обязан сообщить об этом налогоплательщику и потребовать представления необходимых пояснений. Возникает вполне обоснованный вопрос о возможности истребования налоговым органом в рамках камеральной проверки документов, если ошибки отсутствуют.

Официальной позиции по данному вопросу нет. Однако есть судебные решения, в которых указано, что при отсутствии установленных оснований для истребования документов и выявленных ошибок налоговый орган не вправе истребовать документы (см. постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ, постановление ФАС Московского округа от 30.03.2011 № КА-А40/1834-11 по делу № А40-53944/10-127-266).

В то же время есть и иное постановление суда, согласно которому отсутствие выявленных ошибок при проверке декларации не исключает право инспекции истребовать необходимые документы и обязанность налогоплательщика по их представлению (см. постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.10.2007 № А78-2319/07-СЗ-8/119-Ф02-7984/07 по делу № А78-2319/07-СЗ-8/119).

По нашему мнению, в целях систематизации и упорядочивания оснований для представления налогоплательщиком при проведении камеральной налоговой проверки документов и сведений, необходимо из ст. 88 НК исключить п.п. 7, 8, 8.1, 9. Пункт 6 ст. 88 НК предлагается изложить в следующей редакции: «При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением случаев, когда:

представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) предусмотрено настоящим Кодексом;

проводится камеральная налоговая проверка налогоплательщика, использующего налоговые льготы. В данном случае налоговый орган вправе истребовать в установленном порядке документы, подтверждающие право данного налогоплательщика на эти налоговые льготы;

налогоплательщиком подана налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на вычет (возмещение) налога. В данном случае налоговый орган вправе истребовать документы, подтверждающие правомерность предъявления сумм налога на добавленную стоимость к вычету (возмещению), если данные документы не были представлены налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией;

проводится камеральная налоговая проверка налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества. В данном случае налоговый орган вправе истребовать у него сведения о периоде его участия в таком договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков)

инвестиционного товарищества, а также использовать любые сведения о деятельности инвестиционного товарищества;

проводится камеральная налоговая проверка по налогам, связанным с использованием природных ресурсов. В данном случае налоговый орган вправе помимо документов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов».

Следует отметить, что с 1 января 2010 года действует положение о том, что 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 (п. 5 ст. 93 НК). При этом данной нормой не уточняется, каким конкретно методом подлинники документов были представлены в налоговый орган: путем проведения выемки, путем проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, либо в случаях, когда налогоплательщик, в нарушение абз. 3 п. 12 ст. 89 НК, представил подлинники документов в налоговый орган, а не предоставил ему возможность ознакомиться с ними на своей территории.

Таким образом, как свидетельствует практика, данный пункт находит широкое толкование, как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Необходимо отметить, что в процессе проведения выездных налоговых проверок на практике ранее имели место случаи, когда налоговый орган выставлял *требование об ознакомлении с подлинниками документов на территории налогоплательщика*, которые возвращаются впоследствии проверяемому лицу, а инспекции затем выставляли требования об

истребовании копий данных документов. Фактически, по мнению налогоплательщиков, данные требования являются повторными, что рождает немало конфликтов между налоговым органом и проверяемой организацией. Таким образом, следует подчеркнуть, что Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ так и не смог предусмотреть случаи однозначного толкования норм, предусмотренных п. 5 ст. 93 НК.

Налоговый орган, буквально толкуя указанную норму, считал, что в рамках одной и той же выездной налоговой проверки, в случаях возвращения налогоплательщику подлинников документов, запрошенных **по требованию**, он имеет право затребовать данные документы повторно в виде заверенных копий. Некоторые организации считали, что случаи повторного истребования документов, предусмотренные п. 5 ст. 93 НК, относятся не к текущим проверкам, а к иным. По мнению ученых¹⁵¹, а также как свидетельствует практика (см. постановление ФАС Московского округа от 25.08.2011 № КА-А40/9135-11 по делу № А40-89259/10-114-377, постановление ФАС Уральского округа от 04.02.2008 № Ф09-107/08-С3 по делу № А76-1221/07), представление **по требованию** налогового органа подлинников истребованных документов и непредставление впоследствии их копий, не образует состав налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК. Данная позиция судами применяется и в тех случаях, когда на требование налогового органа о представлении **копий** документов, налогоплательщики предоставляют помещение и подлинники данных документов, отказывая в дальнейшем в представлении их копий.

Необходимо отметить, что в настоящее время ФНС России письмом от 08.10.2010 № АС-37-2/12931@ разработала рекомендуемые формы *Уведомлений о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов (оригиналами)*, в то время как основное количество споров по данному вопросу пришлось именно на

¹⁵¹ См.: Ригер Р. М. Консультация эксперта. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2007.

выставляемые ранее налоговыми органами требования. По нашему мнению, использование новых форм уведомлений, разработанных ФНС России, существенно снизит количество споров, возникающих при истребовании документов. Однако, при совокупном анализе форм уведомлений и положений НК об истребовании документов, следует вывод, что при любой налоговой проверке (в т.ч. и камеральной) налоговый орган вправе ознакомиться с оригиналами документами только на территории налогоплательщика. Иное толкование противоречит по смыслу положениям, установленным абз. 3 п. 12 ст. 89 НК. Таким образом, предлагается дополнить ст. 88 НК пунктом следующего содержания: «В случае возникновения необходимости налогового органа ознакомления с подлинниками документов, представление которых предусмотрено пунктом 6 настоящей статьи, ознакомление с ними допускается только на территории налогоплательщика». Обращаем внимание, что согласно форме уведомления, при проведении камеральной налоговой проверки, ознакомление налогового органа с подлинниками документов допускается только после изучения копий представленных ранее документов.

В случаях, когда документы ранее представлялись в налоговый орган, их представление не предусмотрено ни в текущих, ни в будущих камеральных и выездных проверках. При этом не уточняется, представление каких именно документов (оригиналов или их копий) освобождает налогоплательщика от исполнения данной обязанности. Представляется, что речь идет именно о копиях, поскольку после представления в налоговый орган копий документов по требованию, данные документы сканируются и вносятся в единую электронную базу отсканированных документов. Ведение такой базы инспекцией позволяет проверяющим инспекторам не допустить повторного отражения в требовании документов, ранее представленных налогоплательщиком при проведении камеральных или выездных проверок. Таким образом, в целях устранения противоречий и систематизации подхода к процедуре истребования налоговым органом документов, представляется

возможным исключить абз. 5 п. 2 ст. 93 НК и изложить п. 5 ст. 93 НК в следующей редакции: «В ходе проведения налоговой проверки, мероприятий налогового контроля налоговые органы вправе ознакомиться с оригиналами документов в порядке и сроках, установленных п. 6 настоящей статьи¹⁵².

Налоговому органу, проводящему налоговую проверку, запрещается истребовать у проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков) документы, представленные в данный налоговый орган при ранее проведенных камеральных или выездных налоговых проверках данного проверяемого лица (консолидированной группы налогоплательщиков). Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда:

документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу при проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа или в случаях, предусмотренных статьей 94 настоящего Кодекса;

документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы».

Хотелось бы отметить, что неурегулированным до настоящего времени остается и порядок ознакомления налоговых органов с оригиналами документов в процессе проведения выездной налоговой проверки (п. 12 ст. 89 НК). В НК не установлены случаи, при которых налоговый орган вправе ознакомиться с ними (в том числе и путем направления новых уведомлений). Согласно п. 12 ст. 89 НК налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. Согласно п. 1 ст. 93 НК должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. Согласно п. 2

¹⁵² Новый п. 6 ст. 93 будет предлагаться далее по тексту.

указанной статьи в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Согласно позиции Минфина России, выраженной в письме от 11.01.2009 № 03-02-07/1-1, такая необходимость может возникнуть, в частности, *в случае обнаружения несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, а также, в случае сверки копий документов с их подлинниками.* Таким образом, из указанного письма следует возможность ознакомления с оригиналами **только после получения от налогоплательщика копий** соответствующих документов, в то время как уведомление о необходимости обеспечения ознакомления с подлинниками документов при проведении выездной налоговой проверки предусматривает ознакомление с оригиналами и до истребования копий документов по требованию.

Законодательство о налогах и сборах не содержит разъяснений о том, что следует понимать под «случаями необходимости», о которых идет речь в п. 2 ст. 93 НК. При этом из п. 12 ст. 89 НК следует безусловная обязанность налогоплательщика обеспечить возможность должностным лицам налоговых органов, проводящим выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Таким образом, по нашему мнению, поскольку абз. 5 п. 2 ст. 93 НК требует исключения, необходимо ввести в ст. 93 НК пункт 6 в следующей редакции: «Необходимость в ознакомлении с подлинниками документов может возникнуть в случаях, когда:

возникает потребность в составлении требования о представлении копий документов, реквизиты которых могут быть налоговому органу неизвестны;

представление налогоплательщиком копий документов затруднительно в связи со значительным объемом;

обнаружены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, полученным им в ходе мероприятий налогового контроля; осуществляется сверка копий документов с их подлинниками.

Необходимость ознакомления налогового органа с оригиналами документов оформляется уведомлением, форма которого утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов».

В НК также не установлены сроки предоставления налогоплательщиком подлинников документов для ознакомления. Статьи 89 и 93 НК не устанавливают срок, в течение которого подлинники документов должны быть представлены налогоплательщиком должностным лицам налогового органа для ознакомления. На сегодняшний день срок установлен только для предоставления копий документов (в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования (п. 3 ст. 93 НК)). Также, отсутствует срок, в течение которого налоговый орган может ознакомиться с подлинниками документов (не установлен срок для возврата подлинников документов). На законодательном уровне также не закреплена и форма документа, в соответствии с которым подлинники документов представляются налоговому органу, и в соответствии с которым налоговый орган их возвращает организации.

Таким образом, по нашему мнению, в целях урегулирования процедуры ознакомления с подлинниками документов, затребованных у налогоплательщика путем вручения ему уведомлений, необходимо дополнить ст. 93 НК пунктами 7 и 8 следующего содержания:

«7. В случае направления налогоплательщику уведомления о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, данная возможность должна быть предоставлена налоговому органу в течение 10 дней (20 дней — при

налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего уведомления.

Срок для ознакомления с документами налогоплательщика составляет один месяц с момента подписания акта приема (передачи) документов, связанных с исчислением и уплатой налогов. Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по ходатайству лица, проводящего налоговую проверку, на два месяца в связи со значительным объемом представленных документов (более 20 томов).

Форма акта приема (передачи) документов устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.¹⁵³

8. Несвоевременное возвращение налоговым органом документов, представление которых предусмотрено п. 6 настоящей статьи, влечет привлечение к ответственности, установленной статьей 35 настоящего Кодекса».

Однако необходимо помнить, что в случае получения налоговым органом оригиналов документов для ознакомления, действует правило, установленное в п. 9 ст. 89 НК, согласно которому, в случае приостановления проведения выездной проверки налогоплательщику возвращаются все подлинники полученных документов.

Необходимо отметить, что ФНС России хоть и разработала формы уведомлений об ознакомлении с документами, однако до настоящего времени не предусмотрела ответственность за их неисполнение. Так, первоначально, помимо самих уведомлений, ФНС России письмом от 08.10.2010 № АС-37-2/12931@ разработала и Акты о противодействии проведению налоговой проверки, которые, впрочем, не несли никакой ответственности для налогоплательщиков за неисполнение уведомлений, в связи с чем, письмом ФНС России от 25.05.2011 № АС-4-2/8352@ данные

¹⁵³ Представляется возможным новый порядок ознакомления с подлинниками документов (направление уведомлений), а также разработанную форму акта приема (передачи) документов (прил. 1) довести приказом ФНС России. Кроме того, в данном приказе необходимо указать на утрату силы письма ФНС России от 08.10.2010 № АС-37-2/12931@.

акты были отменены. По нашему мнению, в НК необходимо ввести норму, предусматривающую ответственность за неисполнение уведомлений. Так, представляется возможным в НК дополнить статью 93 новым пунктом 9 «Оказание налогоплательщиком противодействия проведению налоговой проверки, выразившееся в необеспечении права налогового органа ознакомиться с подлинниками документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126.1 настоящего Кодекса», а также ввести новую статью 126.1 «Необеспечение возможности налогового органа ознакомиться с оригиналами документов» в следующей редакции:

«1. Неисполнение налогоплательщиком обязанности по обеспечению возможности должностных лиц налогового органа ознакомиться с оригиналами документов, связанных с исчислением и уплатой налогов

влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый непредставленный документ.

2. Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый непредставленный документ».

Достаточно актуальным по настоящее время остается вопрос, вправе ли инспекция истребовать документы, которые не предусмотрены ни налоговым, ни бухгалтерским законодательством.

По данному вопросу существуют две точки зрения.

Позиция Минфина России заключается в том, что налоговый орган может истребовать любые документы, в том числе не предусмотренные налоговым или бухгалтерским законодательством. Привлечение к ответственности за непредставление таких документов правомерно (см. письмо Минфина России от 05.08.2008 № 03-02-07/1-336, постановление ФАС Московского округа от 06.11.2009 № КА-А40/11837-09 по делу № А40-81571/08-20-434, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.09.2008 № Ф04-6005/2008 по делу № А45-2228/2008).

В то же время имеются судебные решения, согласно которым налоговый орган не имеет права требовать от налогоплательщика документы, не предусмотренные налоговым или бухгалтерским законодательством. Привлечение к ответственности за непредставление таких документов неправомерно (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.09.2009 по делу № А42-5230/2006, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.11.2010 по делу № А67-3928/2010).

Таким образом, по нашему мнению, в целях соблюдения гарантий защиты прав налогоплательщиков, необходимо дополнить п. 12 ст. 89 НК абзацем следующего содержания: «Истребование у налогоплательщика документов, не предусмотренных действующим законодательством, является неправомерным и служит основанием для оставления требования налогового органа без исполнения».

Рассмотрев споры, возникающие в процессе применения налоговыми органами такого метода налогового контроля, как истребование документов у налогоплательщика в рамках ст. 93 НК, можно сделать вывод о том, что его использование до настоящего времени вызывает наибольшее количество споров, которые, по нашему мнению, необходимо решить, внося вышеуказанные изменения в статьи НК во избежание двойного их толкования.

Порядок истребования документов (информации) у контрагентов и иных лиц регулируются положениями ст. 93.1 НК. Как свидетельствует практика, осуществление налоговыми органами данного мероприятия налогового контроля также связано с многочисленными спорами между налоговым органом, проверяющей организацией и ее контрагентами.

Так, до настоящего времени, актуальной остается проблема о правомерности истребования у контрагентов информации о проверяемом налогоплательщике до начала выездной налоговой проверки.

В соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать документы

(информацию) о деятельности проверяемого налогоплательщика у контрагента или иных лиц, располагающих такими документами (информацией). Согласно п. 2 указанной статьи, если вне рамок проведения налоговых проверок у налогового органа возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников сделки или иных лиц, располагающих такими сведениями.

Налоговый кодекс Российской Федерации не разъясняет, что следует понимать под «*обоснованной необходимостью*» получения информации и вправе ли налоговый орган запрашивать у контрагента проверяемого налогоплательщика документы до начала выездной проверки.

Официальной позиции по данному вопросу нет. Однако есть судебные решения, согласно которым истребовать документы до начала выездной налоговой проверки неправомерно. Так, в *Постановлении ФАС Центрального округа от 02.07.2009 по делу № А23-3784/08А-13-133* отмечалось, что до проведения выездной налоговой проверки инспекция запрашивала документы о налогоплательщике у его контрагентов. Такие документы не могут быть допустимыми доказательствами, поскольку была нарушена процедура сбора доказательств. Поэтому Суд отклонил доводы инспекции о наличии у нее права в соответствии с п. 2 ст. 93.1 НК истребовать документы у контрагентов вне рамок проверки. В данном случае налоговый орган, запрашивая документы у контрагентов, указывал, что инспекция действует в рамках налоговой проверки. Аналогичные выводы содержит и *Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.09.2010 по делу № А19-1676/10*.

Однако необходимо отметить, что имеется и иное решение суда, в котором указано, что истребование документов до начала выездной проверки правомерно (см. постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 05.03.2011 по делу № А67-3581/2010).

По нашему мнению, представляется возможным разрешение данного противоречия путем внесения в п. 2 ст. 93.1 НК абзаца следующего содержания: «Необходимость получения информации вне рамок проведения налоговой проверки может возникнуть в случаях, когда:

проводится предпроверочный анализ деятельности налогоплательщика;

истребование документов связано с их непредставлением при реорганизации или ликвидации налогоплательщика (порядок представления документов в связи с реорганизацией или ликвидацией определен приказом ФНС России от 30.11.2004 № САЭ-3-09/141@);

истребование документов связано с их непредставлением, либо когда они представлены, но у налогового органа возникают сомнения относительно факта совершения конкретной сделки при проверке обоснованности применения возмещения (вычета) налога на добавленную стоимость».

Кроме того, противоречия между налоговыми органами и налогоплательщиками возникают и при истребовании документов за периоды, не совпадающие с периодом проверки.

В НК нет нормы, регулирующей данный вопрос, в связи с чем и возникает немало спорных ситуаций.

Официальная позиция заключается в том, что НК не установлены ограничения по периоду, за который могут быть истребованы документы. Так, согласно позиции Минфина России, выраженной в письме от 23.11.2009 № 03-02-07/1-519, истребование налоговым органом документов за период, отличный от периода проведения проверки, является правомерным, поскольку *«...ст. 93.1 НК не установлено ограничений по периоду, за который могут быть истребованы документы (информация), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента)»*.

Однако в то же время имеется судебное решение, согласно которому налоговая инспекция не вправе запрашивать документы за периоды, не

совпадающие с периодом проверки (см. постановление ФАС Центрального округа от 09.08.2010 по делу № А68-13557/09).

Необходимо отметить, что возникают случаи, когда при проведении камеральной налоговой проверки налоговому органу необходимы документы за период, отличный от периода проведения данной налоговой проверки, например, когда налогоплательщиком заявлено право на вычет (возмещение) по налогу на добавленную стоимость, а документы контрагента оформлены за период, отличный от периода проведения текущей проверки у налогоплательщика. В соответствии с положениями статей 171 и 172 НК право на вычет возникает у налогоплательщика при одновременном выполнении следующих условий:

приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК);

товары (работы, услуги) приняты к учету (п. 1 ст. 172 НК);

имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика товаров (работ, услуг) (п.1 ст. 172 НК).

На практике возникает ситуация, при которой налогоплательщиком вычет в ранее проверенном периоде не был заявлен, т.к., например, приобретенный в данном периоде товар (работа, услуга) не был предназначен для совершения операций, облагаемых НДС, и налоговым органом, соответственно, данный факт (правомерность вычета) не проверяется. Однако документы, подтверждающие право налогоплательщика на вычет НДС (например, счет-фактура поставщика) в любом случае составлены контрагентом за ранее проверенный период, который отличен от периода проведения текущей камеральной налоговой проверки у налогоплательщика. Соответственно, в случаях, когда выполняются все условия, предусмотренные ст.ст. 171 и 172 НК, и налогоплательщик заявляет в декларации вычет по НДС за ранее проверенный налоговым органом период без представления подтверждающих счетов-фактур, либо когда они представлены, но у налогового органа возникают сомнения относительно

факта совершения данной сделки, то в целях подтверждения заявленного вычета, инспекции просто необходимо получение данных документов от контрагента.

В этом случае, по нашему мнению, необходимо дополнить п. 1 ст. 93 НК абзацем следующего содержания: «Допускается истребование у контрагентов и иных лиц документов за периоды, не совпадающие с периодом проведения проверки у налогоплательщика».

Таким образом, на основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что названные проблемы в достаточной степени взаимосвязаны и свидетельствуют о необходимости дальнейшего совершенствования норм НК.

Необходимо отметить, что проблемы проведения налоговыми органами дополнительных мероприятий налогового контроля в настоящее время также довольно актуальны.

Порядок оформления результатов налоговой проверки и принятие решения по ней определены статьями 100 и 101 НК. Согласно пункту 6 статьи 101 НК в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля.

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

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 НК, допрос свидетеля, проведение экспертизы.

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК, а равно нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К таким существенным процедурным нарушениям могут относиться, в частности, необеспечение налоговым органом возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя, либо необеспечение налоговым органом возможности налогоплательщика представить свои объяснения и возражения. При этом указанной нормой не конкретизировано, должен ли налоговый орган дать возможность налогоплательщику представить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля до принятия окончательного решения и подлежит ли отмене решение по результатам проверки, если такая возможность не была предоставлена.

Согласно п. 6 ст. 100 НК налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями должностных лиц налогового органа в течение 15 дней со дня получения акта вправе представить письменные возражения. В НК не указано, распространяется ли это правило на случаи, когда налогоплательщику не была предоставлена возможность представить возражения по результатам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, НК также не содержит условий о том, что по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля должен быть составлен акт или иной документ.

По данному вопросу было выработано несколько позиций.

Согласно официальной позиции, выработанной в *письмах Минфина России* (см. письма от 18.02.2011 № 03-02-07/1-58, от 26.10.2011 № 03-02-08/112), положения п. 6 ст. 100 НК о праве налогоплательщика представить

возражения в течение 15 дней не распространяются на результаты дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, законодательством о налогах и сборах не предусмотрено составление акта или иного документа по окончании их проведения. Однако налоговый орган должен ознакомить налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля и самостоятельно определить срок для подготовки им своих возражений.

Аналогичные выводы содержат *постановления ФАС Московского округа от 06.03.2012 по делу № А40-39749/11-99-177 и от 20.09.2011 по делу № А41-2366/10.*

Согласно позиции *Президиума ВАС РФ*, изложенной в *Постановлении от 08.11.2011 № 15726/10 по делу № А32-44414/2009-51/796*, если в результате дополнительных мероприятий налогового контроля получена информация, которой налогоплательщик фактически обладал, то необеспечение возможности представить возражения на результаты дополнительных мероприятий не является основанием для отмены решения налогового органа.

Как указал Президиум ВАС РФ, для того, чтобы признать решение, вынесенное по результатам проверки, недействительным на основании п. 14 ст. 101 НК, налогоплательщику недостаточно указать на отсутствие у него возможности ознакомиться с мероприятиями налогового контроля и представить по ним возражения. Необходимо выяснить, какие документы и информация были получены в рамках дополнительных мероприятий и как это влияет на первоначальные выводы инспекции, зафиксированные в акте проверки.

В рассмотренном деле налогоплательщик при ознакомлении с дополнительно полученными материалами не заявлял возражений и фактически обладал полученной инспекцией информацией. Следовательно, нарушение, влекущее безусловную отмену принятого решения, отсутствует.

Аналогичные выводы также содержат *постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 28.02.2012 по делу № А32-22042/2009 и от 02.02.2012 по делу № А32-34276/2010.*

В то же время есть иные постановления судов, согласно которым решения налоговых органов подлежат отмене, если инспекция после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля не составила акт (см. постановления ФАС Московского округа от 01.06.2011 по делу № А40-92328/10-20-489 и от 11.04.2011 по делу № А40-69307/10-76-335) или не обеспечила налогоплательщику возможность представить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля (см. постановление ФАС Московского округа от 27.02.2012 по делу № А40-22857/11-75-98, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.08.2011 по делу № А33-15366/2010).

В *Постановлении ФАС Московского округа от 03.02.2009 по делу № А40-67014/07-109-274* Суд пришел к выводу, что, если в результате дополнительных мероприятий налогового контроля сумма налога не увеличилась, то решение по результатам проверки законно, несмотря на то что налогоплательщику не обеспечили возможность представить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля.

Таким образом, НК не содержит норм, позволяющих однозначно сделать вывод об обязанности налогового органа обеспечить возможность налогоплательщику представить возражения по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля. Кроме того, в НК также не предусмотрено составление актов и иных документов по их окончании.

Все вышеизложенное, по нашему мнению, ведет к возникновению конфликтов в процессе проведения налоговыми органами дополнительных мероприятий налогового контроля. Поэтому, в целях усиления правовой защищенности налогоплательщика от действий (бездействия) налоговых органов, необходимо, по нашему мнению, изложить абз. 1 п. 6 ст. 101 в следующей редакции: «В случае необходимости получения дополнительных

доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц (два месяца — при проверке консолидированной группы налогоплательщиков), дополнительных мероприятий налогового контроля в порядке, предусмотренном статьей 101.5. настоящего Кодекса». Предлагается ввести статью 101.5. НК «Оформление результатов дополнительных мероприятий налогового контроля» и изложить ее в следующей редакции:

«1. По результатам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля в течение 10 дней со дня окончания данных мероприятий уполномоченными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля.

Форма и требования к составлению акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов¹⁵⁴.

2. Копия акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля в течение пяти дней с даты этого акта вручается лицу, в отношении которого они проводятся, или его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

В случае, если лицо, в отношении которого проводились дополнительные мероприятия налогового контроля, или его представитель уклоняются от получения акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля, этот факт отражается в данном акте, и акт направляется по почте заказным письмом по месту нахождения

¹⁵⁴ Представляется возможным форму акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля довести приказом ФНС России (прил. 2).

организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

При проведении дополнительных мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков акт о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля в течение 10 дней с даты этого акта вручается ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков в порядке, установленном настоящим пунктом.

3. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов дополнительных мероприятий налогового контроля лицо, в отношении которого они проводились. При проведении дополнительных мероприятий налогового контроля консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения данных материалов направляется ответственному участнику этой группы, который признается проверяемым лицом в целях настоящей статьи.

Лицо, в отношении которого проводились дополнительные мероприятия налогового контроля, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанных мероприятий лично и (или) через своего представителя

4. Лицо, в отношении которого проводились дополнительные мероприятия налогового контроля (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля в течение 15 дней со дня получения данного акта вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в

согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Письменные возражения по акту о проведенных мероприятиях налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков представляются ответственным участником этой группы в течение 30 дней со дня получения указанного акта. При этом ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений».

Соответственно, с учетом изменений в процедуре проведения налоговыми органами дополнительных мероприятий налогового контроля, целесообразно внести следующие изменения и в п. 1 статьи 101 НК:

«Акт налоговой проверки, акт о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанным актам рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

Решение по налоговой проверке должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 настоящего Кодекса.

В случае проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, решение по налоговой проверке должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 4 статьи 101.1. настоящего Кодекса.

Срок, указанный в абзацах 2 и 3 настоящей статьи может быть продлен, но не более чем на один месяц».

Таким образом, предлагается новый порядок оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля и принятие по ним решения представить в виде схемы (Приложение 3).

Хотелось бы отметить, что неурегулированным до настоящего времени остается вопрос о правомерности истребования налоговыми органами документов, которые не связаны с назначенными дополнительными мероприятиями налогового контроля.

Так, в деле № А40-5669/12-129-29 рассматривалась правовая ситуация, в которой организация, в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, не представила документы по требованию налогового органа и была привлечена к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК. В судебном заседании общество просило признать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения незаконным, поскольку истребуемые документы, по мнению заявителя, не связаны с назначенными инспекцией дополнительными мероприятиями налогового контроля. В частности, налогоплательщик отмечал, что у него истребовались документы по контрагентам, которые не были указаны в акте проверки, и в связи с хозяйственными операциями с которыми налоговый орган не установил каких-либо замечаний. Кроме того, по мнению заявителя, при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля налоговый орган не вправе истребовать документы и (или) сведения, которые не связаны с правонарушениями, указанными в акте проверки и (или) вне связи с теми возражениями, которые представил налогоплательщик.

Федеральный арбитражный суд Московского округа, поддерживая доводы нижестоящих судов, в *Постановлении от 06.09.2012 по делу № А40-5669/12-129-29* указал, что, поскольку документы истребовались у общества для подтверждения имеющихся у налогового органа сведений, в частности для подтверждения и проверки правильности сумм налога, предъявленного к вычету, а при совокупном анализе норм, установленных ст.ст. 23, 31, 93 и 101 НК не следует, что в рамках дополнительных мероприятий налогового

контроля налоговым органом могут быть истребованы только те документы, которые непосредственно связаны с правонарушениями, указанными в акте проверки, то доводы заявителя о незаконно выставленном требовании следует считать несостоятельными.

Таким образом, в целях урегулирования процедуры проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в частности, путем истребования документов для подтверждения сведений, полученных налоговыми органами в рамках проведения налоговых проверок, необходимо, по нашему мнению, дополнить п. 6 ст. 101 НК абзацем следующего содержания: «При проведении дополнительных мероприятий налогового контроля в форме истребования документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 настоящего Кодекса, в целях подтверждения имеющихся сведений, налоговые органы вправе истребовать документы и (или) сведения не связанные с правонарушениями, зафиксированными в акте налоговой проверки».

Не менее спорными остаются, по нашему мнению, вопросы, касающиеся порядка допроса свидетелей.

Хотелось бы отметить, что в настоящее время возникают споры о правомерности использования протокола допроса свидетеля для подтверждения правонарушения, если должностное лицо налогового органа не доказало, что этому лицу могли быть известны обстоятельства, по поводу которых его допрашивали.

Согласно п. 1 ст. 90 НК в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

В соответствии с п. 4 ст. 101 НК при рассмотрении материалов проверки исследуются представленные доказательства. При этом использование доказательств, полученных с нарушением норм НК, не допускается. Таким образом, возникает вопрос о правомерности

использования протокола допроса свидетеля для подтверждения правонарушения, если инспекцией не доказано, что данному лицу могли быть известны обстоятельства, по поводу которых его допрашивали.

Официальной позиции по данному вопросу нет. Однако есть судебные решения, в которых указано, что протоколы допросов не являются допустимыми доказательствами, если инспекция не доказала, что свидетелю могут быть известны обстоятельства, относительно которых его допрашивали (см. постановление ФАС Уральского округа от 03.03.2010 по делу № А76-12715/2009-39-114, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18.03.2009 по делу № А81-2180/2008).

Предлагается дополнить п. 1 ст. 90 НК абзацем следующего содержания: «Лицам, допрашиваемым в качестве свидетеля должны быть известны обстоятельства, относительно которых проводится допрос. Использование в качестве доказательств протоколов допросов лиц, не имеющих отношения к проводимой проверке, не допускается».

В НК также не указано, может ли протокол допроса свидетеля подтверждать правонарушение, если налоговый инспектор не убедился в наличии возможности допросить лицо в качестве свидетеля.

В п. 2 ст. 90 НК перечислены лица, которые не могут быть допрошены в качестве свидетеля. Однако в НК не разъясняется, должно ли должностное лицо налогового органа проверить наличие возможности лица давать показания с учетом требований п. 2 ст. 90 НК.

Официальной позиции по данному вопросу нет. Однако есть судебные решения, согласно которым налоговый инспектор должен выяснить, что свидетель не относится к лицам, указанным в п. 2 ст. 90 НК, и отразить данный факт в протоколе допроса. Невыполнение данного требования влечет признание протокола допроса свидетеля ненадлежащим доказательством (см. постановления ФАС Северо-Западного округа от 07.06.2007 по делу № А56-36381/2005 и от 13.04.2007 по делу № А56-60477/2005).

Таким образом, предлагается дополнить п. 2 ст. 90 НК абзацем следующего содержания: «При проведении допроса свидетеля должностное лицо налогового органа обязано удостовериться в возможности его проведения и отразить данный факт в протоколе».

Одним из спорных вопросов, до настоящего времени, является порядок отнесения к допустимым доказательствам результат допроса свидетеля, полученный от правоохранительных органов.

В силу п. 2 ст. 36 НК органы внутренних дел направляют информацию в налоговые органы для принятия по ним решения. Из п.п. 1, 5 ст. 90, п. 4 ст. 99 НК следует, что протокол составляется должностным лицом налогового органа.

Согласно позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 04.02.1999 № 18-О, результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем.

Таким образом, возникает вопрос о правомерности использования в качестве доказательств результат допроса свидетеля, полученный от правоохранительных органов.

По мнению ученых¹⁵⁵, а также как свидетельствует практика (см. постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.01.2012 по делу № А73-2068/2011, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.12.2010 по делу № А19-6989/07), протоколы допросов, составленные сотрудниками органов внутренних дел, не являются допустимыми доказательствами, если инспекция не подтвердила эти сведения в рамках мероприятий налогового контроля.

Однако есть судебные решения, согласно которым протокол допроса свидетеля, составленный сотрудниками органов внутренних дел, может

¹⁵⁵ См.: *Ершов В. А.* Налоговые споры: Алгоритм успеха. М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2010; *Авдеев В. В.* Налоговые нарушения // Бухгалтер и закон. 2010. № 6; *Барташевич С. В.* Доказательства в налоговых спорах: критерияльный аспект // Налоги и налогообложение. 2010. № 3.

являться допустимым доказательством, если они привлекались к проведению налоговой проверки и назначенными мероприятиями налогового контроля (см. постановление ФАС Московского округа от 09.07.2010 по делу № А40-118797/09-118-940, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.10.2008 по делу № А75-5186/2007).

*ФАС Поволжского округа в Постановлении от 26.04.2012 по делу № А65-15622/2011 признал допустимыми доказательствами протоколы допроса, полученные сотрудниками органов внутренних дел. При этом суд разъяснил, что действующее законодательство не содержит запретов и ограничений по использованию доказательств, добытых в ходе оперативно-розыскных мероприятий. Аналогичные выводы содержит *Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.06.2011 по делу № А77-961/2009.**

Представляется возможным дополнить ст. 90 НК пунктом 6 и изложить его в следующей редакции: «Протоколы допросов свидетелей, составленные сотрудниками органов внутренних дел, могут являться допустимыми доказательствами в случае подтверждения налоговым органом сведений, содержащихся в данном протоколе, в рамках проведения мероприятий налогового контроля».

Таким образом, проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля играет важную роль для принятия окончательного решения по проверке. При анализе судебной-арбитражной практики видно, что до настоящего времени большинство вопросов, связанных с истребованием документов у налогоплательщика, его контрагентов и иных лиц, до конца не отрегулированы. Неурегулированным остается и порядок оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля, порядок допроса свидетеля. Все это, по нашему мнению, ведет к многочисленным спорам, возникающим между налогоплательщиками и налоговыми органами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного в рамках диссертационной работы исследования можно сделать следующие выводы:

1. Начиная с конца XX в. и до настоящего времени налоговое законодательство активно развивается, что обусловлено формированием в России рыночной экономики. Кроме того, на развитие налогового законодательства сильное влияние также оказала и правоприменительная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ. Одну из наиболее дискуссионных проблем государственного управления составляют вопросы регулирования экономической деятельности. В настоящий период наблюдается снижение роли государства в управлении экономикой страны, что находит свое отражение и в развитии государственного финансового контроля, который представляет собой один из видов государственного контроля и осуществляется на всех стадиях финансовой деятельности, т. е. в процессе собирания, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств. Он направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и целесообразности использования финансовых ресурсов в деятельности всех государственных и муниципальных органов власти.

Одним из видов финансового контроля является налоговый контроль, который занимает особое место в системе государственного регулирования экономической деятельности. Необходимо отметить, что на современном этапе развития науки налогового права вопросы, касающиеся правового регулирования налогового контроля, до сих пор остаются малоизученными. Представляется, что причиной тому является неурегулированность в налоговом законодательстве ряда основных положений налогового контроля. В частности, в законодательстве о налогах и сборах отсутствуют такие понятия, как «форма», «методы» и «мероприятия» налогового

контроля, не закреплена законодательно их перечень. Отсутствие единообразного подхода к вышеуказанным понятиям, постоянные изменения в налоговом законодательстве создают трудности в правоприменительной практике. В связи с этим необходимо разграничить эти понятия и законодательно их закрепить.

2. Налоговый контроль — это определенная система отношений, которая имеет глубокие исторические корни во всех странах мира. С возникновением первых видов налогов появляется и налоговый контроль. Исторически он возник в рамках финансового и был одной из первых форм государственного контроля. Система налогового контроля в России прошла сложный путь своего развития, трансформируясь исходя из конкретных общественно-исторических, политических и экономических реалий. На протяжении довольно длительного периода времени сбор налогов в Российском государстве был направлен на максимальное обогащение их получателей. Одновременно происходило становление органов налогового контроля, а также правовое закрепление основных прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и сборщиков налогов. Позднее сформировалась и система нормативных актов, закрепляющих основные понятия и регулирующих правовой статус субъектов налоговых правоотношений, процедуру налогового контроля и т. д.

3. Зарубежными странами накоплен значительный опыт в методике и специфике проведения налогового контроля, который может быть использован при совершенствовании налогового законодательства России. Так, налоговые органы некоторых зарубежных стран взимают лишь некоторые из установленных налогов, остальные взимаются другими ведомствами, например таможней. Основной чертой модернизации налогового администрирования зарубежных стран является непрерывное совершенствование информационных технологий, что влияет, в частности, на снижение численности сотрудников налоговых служб вследствие роста

количества налогоплательщиков, представляющих отчетность в электронном виде.

4. Исходя из философского понимания того, что форма — это внешнее проявление сущности явления, обосновано концептуальное положение о том, что внешним проявлением сущности понятия «налоговый контроль» выступает налоговая проверка. По нашему мнению, никаких других форм налоговый контроль не имеет. Установлено, что под формой налогового контроля следует понимать внешнее выражение организации и проведения налоговыми органами контрольных мероприятий по проверке соблюдения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Обоснована необходимость разграничения понятий «форма» и «метод» налогового контроля. В налоговом законодательстве на сегодняшний день отсутствует четкое разграничение указанных понятий. Под формами налогового контроля законодатель предлагает понимать и методы его проведения, что закреплено в формулировке ст. 82 НК. Рассматривая общепризнанное понятие метода как способа практического осуществления чего-либо, делается вывод, что под методами налогового контроля понимаются приемы и способы, используемые при реализации налоговой проверки как формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств.

5. Камеральные и выездные налоговые проверки — основные инструменты налоговых органов, используемые в целях предупреждения, выявления и пресечения налоговых правонарушений. Камеральная налоговая проверка решает две самостоятельные задачи налогового контроля: по проверке правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации; по отбору налогоплательщиков в целях дальнейшего проведения выездных налоговых проверок.

Камеральная проверка легко поддается автоматизации, что позволяет проводить внутрیدокументный контроль показателей налоговой декларации и междокументный контроль налоговой отчетности, в том числе с

использованием информации из внешних источников, которая прямо или косвенно может характеризовать налоговую базу.

Выездная налоговая проверка хотя позволяет охватить незначительное число налогоплательщиков, однако является наиболее эффективной формой налогового контроля. Выездная налоговая проверка выявляет наибольшее число налоговых правонарушений. Однако эта форма налогового контроля наиболее трудоемка, требует больших затрат рабочего времени высококвалифицированных сотрудников налоговых органов. В связи с этим проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов.

6. В НК закреплены только два вида налоговых проверок — камеральные и выездные. По нашему мнению, некоторые мероприятия налогового контроля также подпадают под понятие налоговой проверки. Так, помимо камеральной и выездной налоговых проверок, в качестве отдельных видов можно выделить проверку соответствия цен рыночным (проводится ФНС России), а также налоговый мониторинг, что должно быть закреплено в НК.

7. Современные пробелы налогового законодательства в России связаны не только с отсутствием основополагающих федеральных законодательных актов, закрепляющих общие теоретико-методологические основы налогового контроля, но и с проблемами правового характера, вытекающими из недостатков формулировок и неурегулированности отдельных положений НК. Так, не конкретизированы положения НК, касающиеся порядка истребования документов как у налогоплательщиков, так и у его контрагентов и иных лиц при проведении налоговыми органами мероприятий налогового контроля. Споры возникают и в процессе оформления налоговыми органами результатов проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, не урегулированы отдельные положения, касающиеся порядка проведения допросов

свидетелей. Таким образом, на основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что названные проблемы в достаточной степени взаимосвязаны и свидетельствуют о необходимости дальнейшего совершенствования отдельных положений НК.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Нормативные правовые акты и иные официальные документы

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. — 1991. — № 1. — С. 56–65.
2. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Рос. газ. — 2009. — 21 янв.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 1 (Ч. 1). — Ст. 1.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 05.08.2000 № 177-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.
6. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 22. — Ст. 2066 (утратил силу).
7. О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций : Закон СССР от 21.05.1990 // ВСНД СССР и ВС СССР. — 1990. — № 22. — Ст. 394 (утратил силу).
8. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // Бюллетень нормативных актов. — 1992. — № 1.
9. О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : Федеральный закон от 30.12.2001 № 196-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 1 (Ч. 1). — Ст. 2.
10. О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации :

Федеральный закон от 06.06.2003 № 65-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 23. — Ст. 2174.

11. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 23.07.2013 № 252-ФЗ // СЗ РФ. — 2013. — № 31. — Ст. 4191.

12. О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : Федеральный закон от 23.12.2003 № 185-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 52 (Ч. 1). — Ст. 5037.

13. О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления : Федеральный закон от 29.06.2004 № 58-ФЗ // СЗ РФ. — 2004. — № 27. — Ст. 2711.

14. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 30 (Ч. 1). — Ст. 4575.

15. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков : Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 47. — Ст. 6611.

16. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ // СЗ РФ. — 2006. — № 31 (Ч. 1). — Ст. 3436.

17. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования : Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4198.

18. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 45. — Ст. 6158.

19. О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления : Федеральный закон от 30.06.2003 № 86-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 27 (Ч. 1). — Ст. 2700.

20. О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ // СЗ РФ. — 1999. — № 28. — Ст. 3487.

21. О государственной гражданской службе Российской Федерации : Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ // СЗ РФ. — 2004. — № 31. — Ст. 3215.

22. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ // СЗ РФ. — 2008. — № 52 (Ч. 1). — Ст. 6294.

23. О признании утратившими силу положений законодательных актов Российской Федерации в части налогового контроля за расходами физических лиц : Федеральный закон от 07.07.2003 № 104-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 28. — Ст. 2873.

24. О Счетной палате Российской Федерации : Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ // СЗ РФ. — 2013. — № 14. — Ст. 1649.

25. О таможенном регулировании в Российской Федерации : Федеральный закон от 27.11.2010 № 311-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 48. — Ст. 6252.

26. О Государственной налоговой службе Российской Федерации : Указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 // Рос. газ. — 1992. — 13 янв. (утратил силу).

27. О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации : Указ Президента РФ от 25.07.1996 № 1095 // СЗ РФ. — 1996. — № 31. — Ст. 3696.

28. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам : Указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 // СЗ РФ. — 1998. — № 52. — Ст. 6393.

29. О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти : Указ Президента РФ от 23.05.1996 № 763 // СЗ РФ. — 1996. — № 22. — Ст. 2663.

30. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 // СЗ РФ. — 2004. — № 11. — Ст. 945.

31. О Межведомственном совете по государственному финансовому контролю, обеспечению своевременности и полноты сбора налогов и других платежей в федеральный бюджет : постановление Правительства РФ от 02.02.1996 № 97 // СЗ РФ. — 1996. — № 6. — Ст. 586 (утратило силу).

32. О признании утратившими силу решений Правительства Российской Федерации по вопросам создания и деятельности координационных и совещательных органов, образованных Правительством Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 26.07.2004 № 380 // СЗ РФ. — 2004. — № 31. — Ст. 3268.

33. Об образовании Комиссии Правительства Российской Федерации по обеспечению доходов федерального бюджета : постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 272 // СЗ РФ. — 1998. — № 11. — Ст. 1287 (утратило силу).

34. Об образовании Комиссии Правительства Российской Федерации по совершенствованию налоговой системы и обеспечению доходов федерального бюджета : постановление Правительства РФ от 27.03.1999 № 336 // СЗ РФ. — 1999. — № 16. — Ст. 1991 (утратило силу).

35. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. — 2004. — № 40. — Ст. 3961.

36. Об утверждении Положения о Государственной налоговой службе : постановление Совета Министров СССР от 26.07.1990 № 736. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

37. О ходе экономических реформ в Российской Федерации : постановление VII Съезда народных депутатов РФ от 05.12.1992 № 4047-1 // ВСНД и ВС РФ. — 1992. — № 51. — Ст. 3005.

38. Об образовании Комиссии Президиума Верховного Совета Российской Федерации и Совета Министров-Правительства Российской Федерации по подготовке предложений о создании государственной системы контроля : постановление Президиума Верховного Совета и Совета Министров — Правительства от 15.02.1993 № 4480-1/98 // САПП РФ. — 1993. — № 9. — Ст. 785.

39. О Порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес : приказ Минфина России от 08.04.2005 № 55н // БНА. — 2005. — № 20.

40. Об утверждении Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков : приказ Минфина России от 11.07.2005 № 85н // БНА. — 2005. — № 32.

41. Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы : приказ Минфина России от 09.08.2005 № 101н // БНА. — 2005. — № 38.

42. Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета и постановки на учет в налоговых органах российских организаций в связи с реорганизацией : приказ ФНС России от 30.11.2004 № САЭ-3-09/141@ // Налогообложение. — 2005. — № 1.

43. Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам единообразия процедуры снятия с учета в налоговом органе юридического лица в связи с ликвидацией : приказ ФНС России от 25.04.2006 № САЭ-3-09/257@ // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2006. — № 13.

44. Об утверждении Порядка направления налоговым органом запросов в банк (оператору по переводу денежных средств) о наличии счетов (специальных банковских счетов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах (специальных банковских счетах), о представлении выписок по операциям на счетах (специальных банковских счетах), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты) на бумажном носителе, а также форм соответствующих запросов : приказ ФНС России от 25.07.2012 № ММВ-7-2/518@ // Рос. газ. — 2012. — 24 окт.

45. Об утверждении порядка направления налоговым органом запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о предоставлении выписок по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты) на бумажном носителе и форм соответствующих запросов : приказ ФНС России от 05.12.2006 № САЭ-3-06/829@ // БНА. — 2007. — № 7 (утратил силу).

46. Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации : приказ ФНС России от 03.10.2012 № ММВ-7-8/662@ // Рос. газ. — 2012. — 24 дек.

47. Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах : приказ ФНС России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@ // БНА. — 2007. — № 34.

48. Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки : приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ // БНА. — 2007. — № 13.

49. Об утверждении формы акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 123), и требований к его составлению : приказ ФНС России от 13.12.2006 № САЭ-3-06/860@ // БНА. — 2007. — № 10.

50. Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме : приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ // Рос. газ. — 2012. — 2 нояб.

51. О мероприятиях по обеспечению применения идентификационных номеров налогоплательщиков — физических лиц в налоговой отчетности : приказ МНС России от 19.07.1999 № АП-3-12/224 // Налоговый вестник. — 1999. — № 9.

52. Об усилении контроля за полнотой и качеством проведения мероприятий налогового контроля по проверке обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров : приказ МНС России от 15.10.2002 № БГ-3-06/573 // Официальные документы (еженед. прил. к газ. «Учет, налоги, право»). — 2002. — № 42.

53. Об утверждении Единых требований к формированию информационных ресурсов по камеральным и выездным налоговым проверкам : приказ МНС России от 17.11.2003 № БГ-3-06/627. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

54. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 // Рос. газ. — 2009. — 16 сент.

55. Письмо Минфина России от 24.11.2008 № 03-02-07/1-471. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Письмо Минфина России от 05.08.2008 № 03-02-07/1-336. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Письмо Минфина России от 11.01.2009 № 03-02-07/1-1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Письмо Минфина России от 13.02.2008 № 03-02-07/1-58. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
59. Письмо Минфина России от 18.02.2009 № 03-02-07/1-75. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
60. Письмо Минфина России от 18.02.2011 № 03-02-07/1-58. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
61. Письмо Минфина России от 23.11.2009 № 03-02-07/1-519. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
62. Письмо Минфина России от 26.10.2011 № 03-02-08/112. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
63. О направлении рекомендуемых форм Уведомлений о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов и Актов о противодействии проведению налоговой проверки : письмо ФНС России от 08.10.2010 № АС-37-2/12931@ // Финансовая газ. (Регион. вып.). — 2010. — 11 нояб.
64. О частичной отмене письма ФНС России от 08.10.2010 № АС-37-2/12931@ : письмо ФНС России от 25.05.2011 № АС-4-2/8352@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
65. О порядке компенсации в 1992 году суммы налога на прибыль от реализации продукции, поставляемой в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности : письмо ГНС России № ВГ-6-01/267 и Минфина России № 78 от 21.08.1992 // Нормативные акты по финансам, налогам и страхованию. — 1993. — № 1–2 (утратило силу).
66. Методические указания для налоговых органов по осуществлению процедуры снятия с учета индивидуальных предпринимателей : приложение к письму МНС России от 11.03.1999 № ВП-6-12/165 // Нормативные акты для бухгалтера. — 1999. — № 11.
67. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость : инструкция ГНС России от 09.12.1991 № 1 // Бюллетень нормативных актов. — 1992. — № 4–5 (утратила силу).

68. О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах : инструкция МНС России от 10.04.2000 № 60 // БНА. — 2000. — № 26 (утратила силу).

69. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой, утв. МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 от 13.10.2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

70. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы, утв. ФТС России № 01-69/1, ФНС России № ММ-27-2/1 от 21.01.2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

71. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Республики Казахстан от 10.12.2008 № 99-IV // Параграф : информационные системы. — Режим доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217. — Загл. с экрана.

2. Материалы судебной практики

72. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.08.2008 № 8661/08. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.02.2012 № ВАС-469/12. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации — учреждения по управлению персоналом «ПЕРСОНА» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 05.11.2002 № 319-О «» // ВКС РФ. — 2003. — № 2.

75. По жалобе граждан М. Б. Никольской и М. И. Сапронова на нарушение их конституционных прав отдельными положениями Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» : Определение Конституционного Суда РФ от 04.02.1999 № 18-О // ВКС РФ. — 1999. — № 3.

76. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // СЗ РФ. — 2004. — № 30. — Ст. 3214.

77. По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «ВАРМ» : Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П // СЗ РФ. — 2009. — № 14. — Ст. 1770.

78. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.05.1999 № 6212/98 // ВВАС РФ. — 1999. — № 9.

79. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.04.2008 № 15333/07 по делу № А65-1455/2007-СА2-34. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

80. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11.11.2008 № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

81. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.11.2009 № 10349/09. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

82. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 08.11.2011 № 15726/10 по делу № А32-44414/2009-51/796. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

83. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.02.2014 № 18588/13. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

84. Решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 16.09.2013 № 10012/13. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

85. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 по делу № А60-3066/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

86. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.08.2011 по делу № А33-15366/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

87. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.02.2012 по делу № А79-2715/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

88. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.10.2007 № А78-2319/07-С3-8/119-Ф02-7984/07 по делу № А78-2319/07-С3-8/119. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

89. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.08.2008 по делу А58-7613/07. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

90. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.07.2009 № А19-16584/08. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

91. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.09.2010 по делу № А19-1676/10. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

92. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2010 по делу № А19-6989/07. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

93. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.01.2012 по делу № А73-2068/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

94. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.09.2008 № Ф04-6005/2008 по делу № А45-2228/2008. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

95. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.10.2008 по делу № А75-5186/2007. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

96. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.03.2009 по делу № А81-2180/2008. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

97. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.07.2009 по делу А03-11835/2008. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

98. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.11.2010 по делу № А67-3928/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

99. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.03.2011 по делу № А67-3581/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

100. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 03.02.2009 по делу № А40-67014/07-109-274. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

101. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.11.2009 № КА-А40/11837-09 по делу № А40-81571/08-20-434. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

102. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.04.2010 № КА-А40/2634-10 по делу № А40-70791/09-107-457. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

103. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.07.2010 по делу № А40-118797/09-118-940. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

104. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.03.2011 № КА-А40/1834-11 по делу № А40-53944/10-127-266. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

105. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.04.2011 по делу № А40-69307/10-76-335. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

106. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2011 по делу № А40-92328/10-20-489. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

107. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 25.08.2011 № КА-А40/9135-11 по делу № А40-89259/10-114-377. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

108. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.09.2011 по делу № А41-2366/10. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

109. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.02.2012 по делу № А40-22857/11-75-98. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

110. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.03.2012 по делу № А40-39749/11-99-177. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

111. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 07.07.2009 по делу № А12-19285/2008. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

112. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 26.04.2012 по делу № А65-15622/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

113. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.04.2007 по делу № А56-60477/2005. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

114. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.06.2007 по делу № А56-36381/2005. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

115. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.07.2009 по делу № А52-4907/2008. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

116. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.09.2009 по делу № А42-5230/2006. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

117. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.03.2010 № А52-4313/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

118. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.09.2011 по делу № А26-285/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

119. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.06.2011 по делу № А77-961/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

120. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 07.10.2011 по делу № А53-23465/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

121. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 02.02.2012 по делу № А32-34276/2010. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

122. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.02.2012 по делу № А32-22042/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

123. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 04.02.2008 № Ф09-107/08-С3 по делу № А76-1221/07. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

124. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.02.2009 № Ф09-458/09-С2. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

125. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18.05.2009 № Ф09-3043/09-С3. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

126. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.03.2010 по делу № А76-12715/2009-39-114. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

127. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 02.07.2009 по делу № А23-3784/08А-13-133. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

128. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 09.08.2010 по делу № А68-13557/09. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

129. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 03.07.2009 по делу № А32-9128/2008-30/136. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

130. Решение Арбитражного суда Республики Коми от 18.06.2009 по делу № А29-2750/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

131. Решение Арбитражного суда Свердловской области от 18.06.2009 по делу № А60-11424/2009-С8. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Диссертации и авторефераты диссертаций

132. *Бачурин, Д. Г.* Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Г. Бачурин. — Тюмень, 2004. — 234 с.

133. *Берсенева, Л. П.* Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов : дис. ... канд. экон. наук / Л. П. Берсенева. — М., 2002. — 224 с.

134. *Гудимов, В. И.* Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. И. Гудимов. — Воронеж, 2005. — 27 с.

135. *Гусева, Т. А.* Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. А. Гусева. — Саратов, 2001. — 28 с.

136. *Дружинин, В. Н.* Совершенствование правового регулирования налогового контроля в РФ : дис. ... канд. юрид. наук / В. Н. Дружинин. — М., 2004. — 212 с.

137. *Ильин, А. Ю.* Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях : дис. ... канд. юрид. наук / А. Ю. Ильин. — М., 2007. — 204 с.

138. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву / Е. Ю. Грачева, Д. М. Щекин. — М. : Статут, 2009. — 1055 с.

139. *Нелюбин, Д. Е.* Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования : дис. ... канд. юрид. наук / Д. Е. Нелюбин. — М., 2003. — 185 с.

140. *Нестеров, Г. Г.* Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Г. Г. Нестеров. — М., 2010. — 47 с.
141. *Пузырева, Е. А.* Налоговые проверки в системе налогового контроля (правовой и организационный аспекты) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Пузырева. — М., 2009. — 25 с.
142. *Садовская, Т. Д.* Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Т. Д. Садовская. — Тюмень, 2007. — 233 с.
143. *Садчиков, М. Н.* Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Н. Садчиков. — Саратов, 2010. — 26 с.
144. *Селиванов, А. С.* Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Селиванов. — М., 2013. — 30 с.
145. *Уткин, В. В.* Правовое регулирование налоговых проверок в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Уткин. — Саратов, 2004. — 232 с.

4. Специальная литература

146. Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под ред. М. А. Лапиной. — М. : ВГНА Минфина России, 2012. — 346 с.
147. *Арбузов, В. А.* Налоговое законодательство и недвижимость в Финляндии / В. А. Арбузов, В. В. Арбузов. — СПбГУ., 2001. — 175 с.
148. *Артемов, Н. М.* Налоговое право: Вопросы и ответы / Н. М. Артемов, Е. М. Ашмарина. — М. : Юриспруденция, 2006. — 160 с.
149. *Бакаев, Г. Э.* Налоговый контроль / Г. Э. Бакаев. — Екатеринбург : Изд-во АМБ, 2003. — 79 с.
150. *Балабин, В. И.* Налоговое право: Теория, практика, споры / В. И. Балабин. — М. : Наука, 2007. — 104 с.

151. *Безруков, Г. Г.* Налоговый контроль в условиях реформирования экономики / Г. Г. Безруков. — Екатеринбург, 2003. — 259 с.
152. *Бесчеревных, В. В.* Советское финансовое право : учебник / В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкин. — М. : Юрид. лит., 1982. — 424 с.
153. *Брызгалин, А. В.* Налоги и налоговое право : учеб. пособие / А. В. Брызгалин. — М. : Аналитика-Пресс, 2006. — 600 с.
154. *Бурцев, В. В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация / В. В. Бурцев. — М. : ИВЦ «Маркетинг», 2000. — 376 с.
155. *Бутынец, Ф. Ф.* Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации / Ф. Ф. Бутынец. — М., 1976. — 99 с.
156. *Вознесенский, Э. А.* Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. — М. : Юрид. лит., 1973. — 234 с.
157. *Горбунова, О. Н.* Финансовое право : учебник / О. Н. Горбунова. — М. : Юристь, 1996. — 400 с.
158. *Грачева, Е. Ю.* Государственный финансовый контроль : курс лекций / Е. Ю. Грачева, Л. Я. Хорина. — М. : ТК Велби : Проспект, 2005. — 272 с.
159. *Грачева, Е. Ю.* Государственный финансовый контроль: состояние, проблемы и перспективы : материалы науч.-практ. конф. / Е. Ю. Грачева. — М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2002. — 112 с.
160. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. — М. : Юриспруденция, 2000. — 192 с.
161. *Грачева, Е. Ю.* Финансовое право / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. — М. : Новый юрист, 1998. — 304 с.
162. *Грачева, Е. Ю.* Финансовое право России : учебник / Е. Ю. Грачева, Н. А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. — М. : Теис, 1995. — 232 с.
163. *Грачева, Е. Ю.* Финансовое право: Схемы и комментарии : учеб. пособие / Е. Ю. Грачева. — М. : Юриспруденция, 1999. — 96 с.

164. *Гуревич, Г. С.* Советское финансовое право : учебник / Г. С. Гуревич. — М. : Юрид. лит., 1985. — 272 с.
165. *Дубинский, А. М.* Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля : монография / А. М. Дубинский ; отв. ред. С. В. Запольский. — М. : КОНТРАКТ, 2014. — 112 с.
166. *Евстигнеева, Е. Н.* Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Е. Н. Евстигнеева. — М. : Приор, 2006. — 336 с.
167. *Ершов, В. А.* Налоговые споры: Алгоритм успеха / В. А. Ершов. — М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2010. — 120 с.
168. *Зубаков, А. В.* Финансовое право : учеб. пособие / А. В. Зубаков. — Минск, 1993. — 138 с.
169. *Карасева, М. В.* Бюджетное и налоговое право России / М. В. Карасева. — М. : Юристь, 2003. — 176 с.
170. *Карасева, М. В.* Финансовое право: Общая часть : учебник / М. В. Карасева. — М. : Юристь, 1999. — 256 с.
171. *Кваша, Ю. Ф.* Налоговое право / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелов, М. Ф. Харламов. — М. : Юрайт, 2012. — 176 с.
172. *Кваша, Ю. Ф.* Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений / Ю. Ф. Кваша. — М. : Проспект, 2008. — 540 с.
173. *Клейменова, М. О.* Налоговое право : учеб. пособие / М. О. Клейменова. — М. : Моск. финансово-промышл. ун-т «Синергия», 2013. — 368 с.
174. *Корнева, Е. А.* Правовое регулирование полномочий налоговых органов: комментарий законодательства для налогового и налогоплательщика : учеб. пособие / Е. А. Корнева, В. Н. Ткачев. — М. : Городец, 2007. — 352 с.
175. *Косолапов, А. И.* Налоги и налогообложение / А. И. Косолапов. — М. : Дашков и К, 2005. — 872 с.

176. *Краматорский, Л. М.* Ревизия и контроль / Л. М. Краматорский. — М. : Финансы и статистика, 2005. — 143 с.
177. *Крохина, Ю. А.* Налоговое право : учебник для вузов / Ю. А. Крохина. — М. : Юрайт-Издат, 2009. — 432 с.
178. *Крохина, Ю. А.* Финансовое право России : учебник для вузов / Ю. А. Крохина. — 4-е изд. — М. : Норма, 2010. — 704 с.
179. *Кучеров, И. И.* Налоговое право зарубежных стран / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 2003. — 374 с.
180. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 2001. — 360 с.
181. *Кучеров, И. И.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. — М. : Центр ЮрИнфоР, 2001. — 256 с.
182. *Кучерявенко, Н. П.* Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : монография / Н. П. Кучерявенко. — К. : Правова едність, 2009. — 496 с.
183. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / под ред. В. Г. Князева и Д. Г. Черника. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Закон и право : ЮНИТИ, 1997. — 191 с.
184. *Нестеров, Г. Г.* Налоговый контроль / Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди. — М. : Эксмо, 2009. — 384 с.
185. *Ногина, О. А.* Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. — СПб. : Питер, 2002. — 159 с.
186. *Пепеляев, С. Г.* Налоговое право : учебник / С. Г. Пепеляев. — М. : Юристъ, 2005. — 591 с.
187. *Поролло, Е. В.* Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. — М. : Гардарика, 1996. — 158 с.
188. *Ровинский, Е. А.* Советское финансовое право / Е. А. Ровинский. — М. : Юрид. лит., 1978. — 213 с.

189. *Романова, А. Н.* Организация и методы налоговых проверок : учеб. пособие / А. Н. Романова. — М., 2007. — 334 с.
190. *Савин, А. Ю.* Финансовое право / А. Ю. Савин. — М. : Финстатинформ, 1997. — 234 с.
191. Советское финансовое право : учебник / под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. — М. : Юрид. лит., 1987. — 464 с.
192. *Спирина, Л. В.* Налоговые проверки : учеб.-практ. пособие / Л. В. Спирина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Экзамен, 2007. — 50 с.
193. *Сухарев, А. Я.* Юридический энциклопедический словарь / А. Я. Сухарев. — 2-е изд., доп. — М. : Сов. энциклопедия, 1987. — 528 с.
194. *Тимошенко, В. А.* Проверки налоговых органов : учеб.-практ. пособие / В. А. Тимошенко, Л. В. Спирина. — М. : Дашков, 2009. — 400 с.
195. *Тютюрюков, Н. Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США / Н. Н. Тютюрюков. — М., 2002. — 174 с.
196. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2012. — 722 с.
197. Финансовое право : учебник / под ред. Е. А. Ровинского. — М. : Юрид. лит., 1971. — 392 с.
198. *Химичева, Н. И.* Налоговое право : учебник / Н. И. Химичева. — М. : Юристъ, 1997. — 336 с.
199. *Худяков, А. И.* Налоговое право Республики Казахстан / А. И. Худяков. — Алматы : Жет жаргы, 1998. — 304 с.
200. *Цыпкин, С. Д.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. — М. : Изд-во МГУ, 1983. — 89 с.
201. *Черник, Д. Г.* Налоги : учеб. пособие / Д. Г. Черник. — М. : Финансы и статистика, 1994. — 338 с.
202. *Черник, Д. Г.* Основы налоговой системы : учеб. пособие / Д. Г. Черник. — М. : Финансы : ЮНИТИ, 2004. — 422 с.

203. *Шепенко, Р. А.* Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике / Р. А. Шепенко. — М., 2001. — 367 с.

204. *Шумяцкий, Р. И.* Организация и методика налогового контроля / Р. И. Шумяцкий. — Новосибирск : Сиб АГС, 2003. — 172 с.

205. *Юткина, Т. Ф.* Налоги и налогообложение / Т. Ф. Юткина. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Наука, 2002. — 576 с.

5. Научные статьи и периодические издания

206. *Авдеев, В. В.* Налоговые нарушения // Бухгалтер и закон. — 2010. — № 6. — С. 34–38.

207. *Анатолити, К. В.* Финансовые и кадровые консультации / К. В. Анатолици. — Подготовлено для справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2008.

208. *Барташевич, С. В.* Доказательства в налоговых спорах: критериальный аспект // Налоги и налогообложение. — 2010. — № 3. — С. 26–29.

209. *Берестовой, С. В.* Налоговые проверки в Соединенных Штатах Америки // Рос. налоговый курьер. — 2004. — № 13. — С. 14–17.

210. *Брызгалин, А. В.* Вопросы применения ответственности за нарушения налогового законодательства и правоприменительная практика // Хоз-во и право. — 1998. — № 8. — С. 75–83.

211. *Брызгалин, А. В.* Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации / А. В. Брызгалин, В. М. Зарипов // Хоз-во и право. — 1999. — № 7. — С. 82–98.

212. *Брызгалин, А. В.* Сложные операции и сделки: налогообложение и бухгалтерский учет (часть вторая) / А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин // Налоги и финансовое право. — 2010. — № 7. — С. 18–25.

213. *Брысина, Т. П.* Из практики контроля над соблюдением налогового законодательства // Налоговый вестник. — 2007. — № 2. — С. 60–61.

214. *Бурцев, В. В.* Как государство должно обеспечивать свою финансовую безопасность // *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет.* — 2009. — № 6. — С. 32–34.
215. *Васюченкова, Л. В.* Концептуальные проблемы определения сущности налогового контроля // *Налоги и налогообложение.* — 2006. — № 2. — С. 32–39.
216. *Гардаш, С. В.* Федеральная налоговая система США: современные особенности // *США — Канада: экономика, политика, культура.* — 2000. — № 8. — С. 18–36.
217. *Гусева, Т. А.* Налоговые проверки и оформление их результатов // *Закон.* — 2005. — № 10. — С. 121–123.
218. *Дудник, М. А.* Налоговые проверки как одна из основных форм налогового контроля // *Российское право на современном этапе : материалы X науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых: К 10-летию юридического факультета РГЭУ «РИНХ» (28 апреля 2006 г.).* — М., 2006. — С. 96–97.
219. *Ильин, А. Ю.* Горизонтальный мониторинг — новый метод в системе налогового контроля // *Финансовое право.* — 2014. — № 10. — С. 14–15.
220. *Исмаилов, М. А.* Налоговая система Киргизской Республики / М. А. Исмаилов, Н. Т. Мамбеталиев, М. Р. Бобоев // *Налоговый вестник.* — 2002. — № 11. — С. 3–10.
221. *Павлова, Л. П.* Налоговый контроль // *Налоги.* — 2010. — № 6. — С. 8.
222. *Перонко, И. А.* Налоговое администрирование / И. А. Перонко, В. А. Красницкий // *Налоговый вестник.* — 2000. — № 10. — С. 22–24.
223. *Полтева, А. М.* Камеральные налоговые проверки в механизме налогового контроля: совершенствование организационно-правовых форм проведения // *Налоговые споры: теория и практика.* — 2008. — № 1. — С. 19–23.

224. *Ригер, Р. М.* Консультация эксперта / Р. М. Ригер. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2007.

225. *Садчиков, М. Н.* Проблемы правового регулирования сроков проведения выездной налоговой проверки // *Налоги и финансовое право*. — 2009. — № 10. — С. 85–88.

226. *Сашичев, В. В.* Изменения в части первой Налогового кодекса: новое в налоговом администрировании // *Налоговая политика и практика*. — 2006. — № 9. — С. 22–24.

227. *Соколова, Э. Д.* Роль финансового контроля в управлении развитым социалистическим обществом // *Innerstaatliches und internationales Finanzrecht der RGW-Länder und der SFRJ*. — 1983. — Vom. 9. — 12 Mai. — P. 127–131.

228. *Титов, А. С.* Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание // *Юрист*. — 2005. — № 1. — С. 15–19.

229. *Толгская, Е. Р.* Налогово-таможенная служба Великобритании: направления модернизации и перспективы развития // *Налоговая политика и практика*. — 2006. — № 8. — С. 16–21.

230. *Тропин, Ю. А.* Фискальные службы в Германии: опыт взаимодействия // *Финансы*. — 2002. — № 7. — С. 65–67.

231. *Уткин, В. В.* Проблемы совершенствования правового регулирования выездных налоговых проверок (на все ли вопросы ответил Налоговый кодекс РФ) // *Хоз-во и право*. — 2001. — № 11. — С. 83–90.

232. *Черник, Д. Г.* Технология налогового контроля / Д. Г. Черник, В. П. Морозов, А. В. Лобанов // *Налоговый вестник*. — 2000. — № 5. — С. 3–8.

6. Ресурсы Интернет

233. IP DIGITAL : [официальный сайт Посольства США в Москве]. — Режим доступа: <http://www.america.gov>. — Загл. с экрана.

234. ЗАО Консалтинговая группа «Экон-Профи» : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.econ-profi.ru>. — Загл. с экрана.
235. Ильин, И. Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля // Олег Сухов : сайт. — Режим доступа : http://juristmoscow.ru/nalogovye-sporu/stat_nal-sp/1748/. — Загл. с экрана.
236. ЛексАудит : офиц. сайт. — Режим доступа : www.lexaudit.ru. — Загл. с экрана.
237. Налоги и налогообложение : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://vnaloge.ru>. — Загл. с экрана.
238. Параграф : информационная система. — Режим доступа : <http://online.zakon.kz>. — Загл. с экрана.
239. Статьи // Российский налоговый курьер : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.rnk.ru/journal/archives>. — Загл. с экрана.
240. Что такое консолидированная группа налогоплательщиков? К вопросу о новом законе... // О налогах и о жизни : персональный блог Аркадия Брызгалина. — Режим доступа : http://www.nalog-briz.ru/2012/01/blog-post_27.html. — Загл. с экрана.
241. Электронная библиотека «Веда» : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.lib.ua-ru.net>. — Загл. с экрана.
242. Юристы Москвы. Отдел по арбитражным спорам : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://juristmoscow.ru/>. — Загл. с экрана.