

На правах рукописи

Курбатов Тимур Юрьевич

**ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ И МЕТОДЫ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва — 2015

Работа выполнена на кафедре «Финансовое и налоговое право» федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель: Соколова Эльвира Дмитриевна,
доктор юридических наук, профессор, профессор
кафедры «Финансовое и налоговое право»
ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации»

Официальные оппоненты: Гриценко Валентина Васильевна,
доктор юридических наук, профессор, профессор
кафедры административного и муниципального
права ФГБОУ ВПО «Воронежский
государственный университет»

Яговкина Вита Александровна,
кандидат юридических наук, доцент кафедры
государственного регулирования экономики
ФГБОУ ВПО «Российская академия народного
хозяйства и государственной службы при
Президенте Российской Федерации»

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Московский государственный
университет имени М. В. Ломоносова»

Защита состоится «18» ноября 2015 года в 13.00 часов на заседании диссертационного совета Д 503.001.04 при Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ по адресу: 117218, г. Москва, ул. Б. Черемушкинская, д. 34, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертаций можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ: <http://www.izak.ru/news.html?id=132>.

Автореферат диссертации разослан « _____ » _____ 2015 года.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

Н. А. Поветкина

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 и 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.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, определяются объект и предмет, цель и задачи исследования, показывается степень научной разработанности темы, теоретическая и практическая значимость работы, раскрываются методологическая, теоретическая, нормативная и эмпирическая основы исследования, научная новизна, формулируются основные положения, выносимые автором на защиту, приводятся сведения об апробации результатов и структуре исследования.

В **первой главе** «Налоговый контроль в системе финансового контроля» рассматривается налоговый контроль как вид государственного финансового контроля, определяется его сущность. Также рассмотрен опыт применения форм и методов налогового контроля зарубежными странами.

В первом параграфе «Налоговый контроль как вид государственного финансового контроля, его правовые основы» рассматриваются виды, формы и методы осуществления финансового контроля.

Подчеркивается, что государственный финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля, который осуществляется на всех стадиях финансовой деятельности, т. е. в процессе собирания, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств, и направлен на проверку соблюдения нормативных правовых актов, регулирующих финансовую деятельность и целесообразность использования финансовых ресурсов всеми субъектами финансовых отношений.

Отмечается, что 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 таким направлениям, как: проверка выполнения финансовых обязательств организациями и физическими лицами перед

государством и муниципальными образованиями, а также соблюдение законности в данной сфере общественной жизни. Налоговый контроль — основной инструмент по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Совокупность норм налогового права, регулирующие отношения в сфере осуществления налогового контроля, образуют самостоятельный правовой институт в общей части налогового права.

Автором рассмотрена правовая основа налогового контроля, которую составляют Конституция Российской Федерации, международные акты, НК и иные федеральные законы, а также подзаконные нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Анализируя современное состояние нормативно-правовой базы налогового контроля, автором делается вывод, что обновленный законодателем разд. V НК до настоящего времени является очередным промежуточным вариантом правового регулирования процедур налогового контроля, который требует дальнейшего совершенствования.

Во втором параграфе «Понятие видов, форм и методов финансового (налогового) контроля» делается вывод, что если исходить из философского понимания формы как внешнего проявления сущности явления, то форма налогового контроля — это внешнее проявление сущности понятия «налоговый контроль». Автором предлагается положение о том, что налоговая проверка является единственной формой осуществления налогового контроля. Статья 87 НК содержит не полный перечень налоговых проверок, проводимых налоговыми органами, помимо камеральной и выездной налоговых проверок следует выделить также налоговый мониторинг и проверку соответствия цен рыночным (осуществляется ФНС России).

Обосновывается необходимость разграничения таких понятий, как «форма», «метод» и «мероприятие» налогового контроля, предложены их дефиниции.

Так, 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. Методами налогового контроля являются приемы и способы, используемые при реализации налоговой проверки как формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств. Предлагается систематизация методов налогового контроля: 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.

Автор приходит к выводу, что понятие «мероприятие налогового контроля» шире, чем понятие «метод налогового контроля», так как к мероприятию налогового контроля, например, можно отнести такое действие, как получение документов у налогоплательщика, которое может проводиться добровольно (методом истребования документов в соответствии со ст. 93 НК) и принудительно (методом выемки документов и предметов в соответствии со ст. 94 НК).

В связи с этим мероприятие налогового контроля определяется как 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, следует отнести, например, исследование документов, работа со 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.).

В третьем параграфе «Характеристика налоговой проверки как формы налогового контроля: понятие, участники, их права и обязанности» выявлено, что понятие налоговой проверки законодательно не закреплено. Отмечается, что предусмотренные НК камеральная и выездная налоговые проверки значительно отличаются друг от друга по срокам проведения, кругу контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами, комплексу прав и обязанностей, которые предоставлены проверяющим и проверяемым лицам, а также по иным основаниям. При этом следует отметить, что легальные определения упомянутых налоговых проверок НК не содержит.

Автором предложена дефиниция указанной категории. Налоговая проверка определяется как 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.

Приводится классификация налоговых проверок по различным основаниям.

В четвертом параграфе «Основные подходы к определению понятий форм и методов налогового контроля в зарубежных странах (сравнительно-правовой анализ)» отмечается, что до настоящего времени в некоторых зарубежных странах нет единообразной системы налоговых органов, как и нет единообразия в формах и методах осуществления ими налогового контроля.

С целью урегулирования процедуры отбора налогоплательщиков для последующего проведения налоговых проверок обосновывается необходимость использования метода «отличительного параметра», который заключается в отборе налогоплательщиков с аналогичными показателями финансовой

и хозяйственной деятельности, но имеющих существенные отличия в сумме налогов, подлежащих уплате по данным налоговой декларации.

Анализируя законодательства некоторых зарубежных стран, автор делает вывод об отсутствии в них, как и в законодательстве РФ, четкого разграничения понятий (терминов) «форма» и «метод» налогового контроля.

При этом диссертант выделяет следующие тенденции в системе организации налогового контроля в зарубежных странах:

- ведется работа по совершенствованию сети предоставления налогоплательщикам консультационных услуг. Так, в Германии существует единая телефонная сеть консультационных услуг с единым телефонным номером. Из бюджета выделяется достаточно средств на работу со средствами массовой информации, и положительный эффект оправдывает затраты. Также проводятся регулярные социологические исследования, изучается качество услуг, оказываемых государственными органами;

- непрерывно совершенствуются информационные технологии, что влияет, в частности, на снижение численности сотрудников налоговых служб. Отмечается, что значительное сокращение персонала налоговых органов зависит в том числе и от роста количества налогоплательщиков, представляющих отчетность в электронном виде;

- объединение в едином ведомстве деятельности по сбору налогов и таможенных пошлин;

- 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. 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, а в некоторых случаях и к уголовной ответственности.

Как показал анализ опыта регулирования налогового контроля, осуществляемого в зарубежных странах, 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 налогоплательщиков.

Во **второй главе** «Особенности правового регулирования организации и проведения налогового контроля на современном этапе развития Российской Федерации» рассматриваются особенности проведения налоговых проверок, предусмотренных в НК. Анализируются новые виды налоговых проверок (проверки соответствия цен рыночным и налоговый мониторинг), выявляются их особенности. Исследуются правовые позиции судебных органов и Минфина России при рассмотрении споров, связанных с применением форм и методов налогового контроля.

В первом параграфе «Специфика проведения камеральных и выездных налоговых проверок» рассматриваются основные направления, по которым проводятся камеральные и выездные налоговые проверки, и их особенности.

Камеральные и выездные налоговые проверки являются основными инструментами налоговых органов, используемыми 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 налоговая 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.

Установлено, что выездная налоговая проверка хотя и позволяет охватить наименьший по сравнению с камеральной налоговой проверкой объем налогоплательщиков, однако она является наиболее эффективным механизмом налогового контроля. Выездная налоговая проверка выявляет наибольшее число налоговых правонарушений. При этом отмечается, что процесс ее проведения наиболее трудоемкий, требует больших затрат рабочего времени сотрудников налоговых органов, а также их высокой квалификации. Проведение выездных налоговых проверок целесообразно в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных денежных средств в результате проверки правильности, своевременности и полноты взимания налогов и сборов.

Во втором параграфе «Налоговый контроль трансфертного ценообразования и налоговый мониторинг как новые виды налоговых проверок» автором анализируется новый вид проверок, проводимый в настоящее время ФНС России — проверки соответствия цен рыночным. Исследованы основные изменения, внесенные в НК Федеральным законом 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».

Выявлено, что указанный Закон существенно поменял принципы определения цены товаров. В частности, расширен перечень взаимозависимых лиц и изменены основы определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным. Кроме того, в данном Законе закреплён

порядок определения прямого или косвенного участия и владения во взаимозависимых компаниях.

Установлено, что с принятием нового Закона проверять соответствие цен контролируемых сделок существующим рыночным ценам в рамках выездной или камеральной налоговых проверок налоговые органы отныне не вправе. Проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных налоговых проверок за этот же период.

В соответствии с НК основаниями для проведения проверки соответствия цен рыночным являются: уведомление о контролируемых сделках, поданное самим налогоплательщиком; извещение территориального налогового органа, который в ходе проведения камеральной, выездной налоговых проверок, а также налогового мониторинга выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок; выявление контролируемой сделки при проведении ФНС России повторной выездной проверки.

Рассмотрено понятие «контролируемая сделка», раскрыта его сущность. Автором проанализированы новые правила признания лиц взаимозависимыми, права и обязанности налогоплательщиков, совершающих контролируемые сделки, и порядок заключения соглашения о ценообразовании.

В данном параграфе исследованы изменения, внесенные в структуру НК, которые вступили в силу с 1 января 2015 г. В частности, Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 348-ФЗ) вступил в силу новый разд. V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» НК.

Автором отмечается, что ранее законодательство о налогах и сборах не содержало понятия (термина) «налоговый мониторинг», а соглашения об информационном взаимодействии налогоплательщика и налогового органа заключались в рамках процедуры «горизонтального мониторинга». Закон № 348-ФЗ законодательно закрепил институт расширенного информационного взаимодействия, заменив понятие «горизонтальный мониторинг» на «налоговый мониторинг».

Исходя из концептуального положения о том, что единственной формой осуществления налогового контроля является налоговая проверка, а предметом налогового мониторинга — 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, автором обосновывается положение об отнесении налогового мониторинга к особому виду налоговой проверки. Отличительной особенностью такой проверки является ее проведение в реальном времени, за текущий период.

В третьем параграфе «Особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков» рассмотрены изменения в правовом регулировании порядка исчисления и уплаты налога на прибыль особым субъектом налоговых отношений — консолидированной группой налогоплательщиков.

В данном параграфе анализируется сущность консолидированной группы налогоплательщиков как добровольного объединения плательщиков налога на прибыль на основе договора о создании такой группы в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. В соответствии с НК участником консолидированной группы налогоплательщиков признается организация, которая является стороной действующего договора о создании данной группы.

Рассмотрены основные положения о порядке заключения договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и особенности проведения мероприятий налогового контроля в отношении нее.

В четвертом параграфе «Правовые позиции судебных и уполномоченных (компетентных) органов государственной власти при рассмотрении споров, связанных с применением налоговыми органами форм и методов налогового контроля» рассмотрены основные проблемы, возникающие при применении

должностными лицами налоговых органов законодательно закрепленных форм и методов налогового контроля.

В данном параграфе обосновывается вывод о том, что современные пробелы правового регулирования налогового контроля в России связаны не только с отсутствием общих теоретических и методологических основ его осуществления, но и с неурегулированностью процедурных вопросов проведения налогового контроля. Так, например, не конкретизированы отдельные положения НК, касающиеся порядка истребования документов как у налогоплательщиков, так и у его контрагентов и иных лиц при проведении налоговыми органами налоговых проверок. Неурегулированность процедурных вопросов вызывает споры и в процессе оформления налоговыми органами результатов проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, а также порядка проведения допросов свидетелей.

С целью устранения имеющихся пробелов правового регулирования процедуры проведения налогового контроля автором разработаны модели новых статей НК.

В **заключении** подводятся итоги диссертационного исследования, обобщающие теоретические выводы и практические рекомендации автора.

В **приложения** вынесены проект формы акта приема-передачи документов, проект формы акта о результатах дополнительных мероприятий налогового контроля и схема нового порядка оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

**Статьи, опубликованные в ведущих
рецензируемых научных журналах и изданиях,
указанных в перечне ВАК Минобрнауки России**

1. К вопросу о правомерности истребования документов у налогоплательщика, его контрагентов и иных лиц при проведении

налоговыми органами мероприятий налогового контроля / Т. Ю. Курбатов // Финансовое право. — 2013. — № 2. — 0,5 п. л.

2. О формах и методах налогового контроля / Т. Ю. Курбатов // Финансовое право. — 2013. — № 4. — 0,3 п. л.

3. Актуальные проблемы проведения налоговыми органами дополнительных мероприятий налогового контроля / Т. Ю. Курбатов // Финансовое право. — 2013. — № 5. — 0,4 п. л.

4. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков / Т. Ю. Курбатов // Финансовое право. — 2013. — № 7. — 0,3 п. л.

5. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля / Т. Ю. Курбатов // Налоги. — 2013. — № 6. — 0,5 п. л.

6. К вопросу о налоговом мониторинге / Т. Ю. Курбатов // Финансовое право. — 2015. — № 3. — 0,6 п. л.

Другие публикации

7. К вопросу о формах налогового контроля / Т. Ю. Курбатов // Актуальные проблемы финансового и налогового права : сб. ст. по итогам межвузовской науч.-практ. конф. для студентов, аспирантов, соискателей, молодых преподавателей (18 февраля 2011 г.) / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Изд-во ВГНА Минфина РФ, 2011. — 0,4 п. л.

Подписано в печать 12.05.2015.

Формат 60x90 1/16. Усл. печ. л. 1,1. Тираж 120 экз.