

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Юридический институт
Кафедра «Предпринимательское, конкурентное и экологическое право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой ПКЭП
_____ В.В. Кванина
« ____ » _____ 2018 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
КАМЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА КАК ФОРМА
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

ЮУрГУ – 40.03.01. 2014. Ю-404

Научный руководитель выпускной
квалификационной работы бакалавра
Замрыга Дарья Викторовна,
старший преподаватель

« ____ » _____ 2018 г.

Автор выпускной квалификационной
работы бакалавра
Пелих Дмитрий Васильевич

« ____ » _____ 2018 г.

Нормоконтролер
Спиридонова Алена Вячеславовна,
канд. юрид. наук, доцент

« ____ » _____ 2018 г.

Челябинск 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	2
I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ	
1.1 Становление налогового контроля в России.....	5
1.2 Налоговые проверки как форма налогового контроля: понятие и виды.....	14
1.3 Камеральные проверки как форма налогового контроля в зарубежных странах.....	24
II ОСОБЕННОСТИ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ КАК ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1 Основания, порядок и сроки проведения камеральной налоговой проверки.....	33
2.2 Мероприятия, осуществляемые при проведении камеральной формы налогового контроля.....	42
2.3 Особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков.....	52
2.4 Органы, осуществляющие проведение камерального налогового контроля.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	69
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	77

ВВЕДЕНИЕ

Обязанность по уплате налогов и сборов предусмотрена Конституцией Российской Федерации. Налоги и сборы являются одним из условий существования государства, они являются средством поддержки государства в осуществлении некоторых социальных и иных функций. Обязанность по уплате налогов и сборов неукоснительна. Данная обязанность адресована как гражданам, так и юридическим лицам. В целях обеспечения обозначенной обязанности в России созданы специализированные государственные органы, осуществляющие надзор и контроль в сфере налоговых правоотношений.

Установление законодателем обязанности по уплате налогов и сборов непременно ведет и к установлению законодательного порядка по контролю за данным процессом. Одной из главнейших функций, которые возлагаются на налоговые органы, является проведение контроля за отношениями в сфере налогообложения. Это объясняется тем, что налоги и сборы являются основным средством и инструментом регулирования экономики РФ. Налоговый контроль обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственной власти, поэтому от его результативности зависят благополучие и экономическая безопасность государства.

Основным элементом механизма налогового контроля является камеральная проверка. В соответствии со статистическими данными камеральная проверка наиболее эффективный инструмент по предупреждению и пресечению правонарушений и преступлений в налоговой сфере на их начальной стадии.

Таким образом, актуальность темы выпускной квалификационной работы объясняется тем, что камеральная налоговая проверка – приоритетная и всеобъемлющая форма налогового контроля, обладающая большим коэффициентом эффективности. Оперативный налоговый контроль считается необходимым условием существования налоговой системы любого государства.

Трудно рассчитывать на стабильность государства при низкой результативности контрольно-надзорной деятельности за налогообложением.

Главной целью камеральной проверки служит контроль за соответствием действий налогоплательщиков законодательству о налогах и сборах, выявление и предупреждение налоговых правонарушений и преступлений, привлечение виновных лиц к налоговой ответственности. Степень разработанности данного вопроса высока. Однако, несмотря на постоянное совершенствование налогового законодательства, цель камеральной проверки и по сей день не решена полностью.

Целью данной работы является всеобъемлющее рассмотрение института камеральных проверок как формы налогового контроля, анализ законодательства РФ о камеральных проверках, а также оценка организации, проведения и результативности проверок.

Поставленная цель предопределяет ряд требующих рассмотрения задач:

- исследовать возникновение и становление налогового контроля в России;
- определить понятие и виды налогового контроля в Российской Федерации;
- рассмотреть институт камеральных налоговых проверок в зарубежных странах;
- проанализировать основания и сроки проведения камеральной проверки;
- раскрыть мероприятия, осуществляемые при проведении камеральной формы налогового контроля;
- выявить особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков;
- рассмотреть и проанализировать взаимодействие органов государственной власти при проведении камеральной формы налогового контроля.

Объектом исследования являются общественные правоотношения, складывающиеся в процессе нормативно-правовой регламентации налогового контроля и налоговых проверок в частности.

Предмет исследования – нормы конституционного, административного, финансового, налогового права, с помощью которых осуществляется нормативно-правовая регламентация налоговых проверок, а также доктринальные исследования данного вопроса.

Методологической основой исследования являются общенаучные и частнонаучные методы познания, в том числе: сравнительно-правовой, системно-структурный, формально-логический, метод технико-юридического анализа и другие методы, используемые в ходе правовых исследований. Использование данных методов познания позволило изучить рассматриваемые объекты в целостности, взаимосвязи, всесторонне и объективно.

Теоретической основой исследования явились труды известных отечественных специалистов по теории налогового права, а именно: А.В. Аронова, Г.С. Айтхожиной, Н.И. Девяткина, Ю.А. Крохиной, Т.Ю. Курбатова, Е.В. Ордынской, С.К. Содномовой, Н.В. Солоповой, Л.В. Спириной, В.А. Тимошенко, И.С. Шиткиной и др.

Поставленная цель и задачи определяют структуру выпускной квалификационной работы, которая включает в себя введение, две главы, заключение и библиографический список.

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1 Становление налогового контроля в России

Важным инструментом управления налоговой системой, который осуществляет функцию поддержки стабильности экономики страны, является налоговый контроль.

В последнее время тема налогового контроля достаточно востребована среди как юридических, так и научных сообществ¹. По большей части служители науки рассматривают вопросы понятия и содержания налогового контроля, задачи и формы, роль и виды его осуществления. Однако стоит отметить, что мнения исследователей по данным категориям разнятся.

Большая часть правоведов рассматривают налоговый контроль с двух позиций: во-первых, налоговый контроль как совокупность мер и способов, во-вторых, налоговый контроль как деятельность уполномоченных органов.

Данной позиции придерживается, например, Ю. А. Крохина, определяя налоговый контроль «как совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов»².

По мнению И.Д. Еналеевой «налоговый контроль представляет собой деятельность должностных лиц налоговых органов по контролю за правильностью и своевременностью уплаты законно установленных в Российской Федерации налогов и сборов, осуществляемую в пределах своей компетенции»³.

¹ Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 80.

² Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 57.

³ Еналеева И.Д. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: Юстицинформ, 2006. С. 31.

Налоговый контроль прочно взаимосвязан с развитием налогообложения и налоговой системы в целом. Поэтому исследование правовых и организационных начал налогового контроля отсылает нас к истории возникновения налогового контроля.

«Появление налогов уходит в глубокую древность, а сама история налогообложения насчитывает тысячелетия. С момента возникновения государства и деления общества на классы в то время, когда нарождающиеся государственные механизмы первобытного общества потребовали финансирования, необходимым звеном выступил налог»¹.

Действительно, с очень давних времен налог выступал в качестве обязательного и безвозмездного платежа и тем самым являлся ресурсом образования капитала в государстве.

Находится сомнительным факт необходимости выделения конкретного государственного образования, где впервые был введён налог. Однако не вызывает подозрений то обстоятельство, что где бы ни собирались налоги, в той или иной степени проводился налоговый контроль.

Говоря о налогообложении в России, следует подчеркнуть, что необходимость в создании финансовых органов была связана с образованием централизованного государства. Вместе с этим открывается объективная возможность учреждать новые государственные органы, мощное войско. Затраты на их содержание покрывались доходами (главным образом сборами и налогами), собираемыми княжествами. Учреждение финансовых органов, осуществлявших деятельность по взиманию налогов и сборов, побудило и создание контрольных учреждений с конкретными ролью и назначением.

«Рассматривая налогообложение в России, необходимо отметить, что первые налоги в нашем государстве появились в конце IX в. в Древней Руси»². В то время лишь Великий князь Киевский обладал функциями главного

¹ Паркинсон С. Закон и доходы. М.: Интерконтакт, 1992. С. 14-15.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков. Т. 1: Генезис налогового регулирования. М.: СТАТУТ, 2002. С. 358-359.

финансового органа, а также правами распоряжения. Князь сам накладывал обязанность по уплате либо по увеличению дани подчиненными народами, а также собственным народом. Князь самостоятельно осуществлял взимание и контроль, можно заявить, что это одно из первых практических действий по выполнению контрольно-проверочных функций.

Дальнейшее развитие русского княжества оказало значительное влияние на взимание дани. Князь уже не мог самостоятельно собирать дань. Таким образом, у Великого князя Киевского возникла потребность в окружении себя помощниками. С этого момента функцию сбора стали выполнять военные начальники, которые в большинстве случаев выбирались из членов семьи. На окраинах государства сбор совершали посадник, тысяцкий местного ополчения. В сёлах обязанность такая функция лежала на управляющем или старосте. Все местные заведующие обложением довольствовались за счёт сборов с местного населения. Спустя время среди этого рода финансовых управленцев были назначены избранные лица-рядовичи, обязанностью которых было проведение контроля за деятельностью своих собратьев дабы исключить возможность заключения соглашений, не соответствующих законным положениям. Как-никак выполнение контрольных функций над изрядным числом поступлений, учитывая количество населения, которое в те времена было обложено данью, а также непосредственное отношение к их взиманию требовали жёсткого поведения.

По утверждениям историков, первым письменным источником, повествующим и подтверждающим существование в Киевской Руси различного рода взиманий, является «Повесть временных лет», вышедшая в свет благодаря известному летописцу Нестору. В своём творении Нестор упоминает поход в 945г. к подчинённым Руси народом с целью сбора дани. Пользуясь случаем, можно отметить, что именно появлению такого рода зачаточной налоговой деятельности мы обязаны рождению датирования в истории России.

Приблизительно с одиннадцатого века возникает ряд служилых лиц, которые напрямую отвечали за собирание дани в государстве. Среди данных лиц

числились такие люди, как данщики, таможенники, верующие и т. д. Данщик – лицо, которое собирало во времена удельного устройства княжеского владения дань с народов. Верующие – те, кто осуществлял приём судебной пошлины, которая называлась «вера». Подводя итог, можно сказать, что на Руси перед распадом Древнерусского государства стали производиться попытки назначения служилых лиц, занимавшихся прямым взиманием с народа налогов и сборов и осуществлением контрольных функций за соблюдением процедуры их уплаты.

Следующим периодом в развитии налогообложения в России является зависимость Руси от Ордынского Ига. «В период Золотой Орды (XIII в.) дань взималась в пользу монголо-татарских ханов ("выход"). В XIV - XV вв. свободное население платило не только ордынскую дань, но и дань (как государственную подать), которая направлялась в княжескую казну»¹.

Татаро-монгольское иго осуществляло перепись населения в первой половине тринадцатого века. Население, подпавшее под перепись, обязано было уплачивать дань, распространявшуюся на всех мужчин и рассчитываемую в зависимости от имущества двора. Таким образом, это можно назвать первой регистрацией лиц, с которых взимались налоги и сборы. Приблизительно в ту же пору вводится новый налог – «ясак». Обязанность по уплате «ясака» лежала на всех лицах мужского пола, занимающихся промыслом. «Для взыскания ясака стали создаваться отдельные экспедиции. Местом пребывания экспедиций в период между сбором податей предназначались остроги и специальные города»². Татаро-монголами с целью подсчёта собранной дани велись ясачные книги. Ответственным за взимание ясака был воевода³. Овладев в тринадцатом веке русскими землями, Ордынское Иго впервые реализовало подушную перепись лиц, на которых накладывалась обязанность по уплате дани. С целью

¹ Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. С. 57.

² Конева О. С. История развития налогового контроля в Российской Федерации // Молодой ученый. 2016. № 21. С. 602-605.

³ Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования. С. 151.

контроля за уплатой сбора была учреждена специальная должность – баскак. Баскак – сборщик податей с покорённых народов.

«Поборы с русского народа постоянно возрастали, и это становилось основной причиной вооруженной борьбы. Так, в конце первой четверти XIV в. неоднократные выступления русских городов привели к ликвидации системы баскачества, а политическое объединение Руси вокруг Москвы создало условия для ликвидации иноземной зависимости. Великий Московский князь Иван III Васильевич (1462 - 1505) в 1476 г. полностью отказался от уплаты дани»¹.

В четырнадцатом веке учреждается система кормлений. Взамен службы князю некоторым лицам предоставлялись права по управлению определёнными землями. Толчком к этим действиям стало злоупотребление своими правами должностными лицами, в чьи обязанности входил сбор налогов. Из всего этого последовало расширение прав населения, люди теперь могли пожаловаться, происходит учреждение новых органов и должностей. Появляются такие лица, как казначеи, дьяки и подьячие, осуществлявшие взимание налогов и сборов и их регистрацию.

Таким образом, в данный период становления налогообложения в России осуществляется регистрация населения, уплачивающего сборы, однако отсутствует общесистемный подход к данной деятельности. Присутствует расколотовость во всех аспектах осуществления контроля за уплатой налогов и сборов. Сами налоги и сборы были разрозненными. На лиц, осуществлявших налоговый контроль, помимо данной функции был возложен ещё ряд абсолютно других обязанностей.

«В период правления Ивана III фактически заново начала создаваться древнерусская система налогообложения. В 1480 г. были введены новые прямые и косвенные налоги и сборы, произошло упорядочение налоговых платежей в государстве»².

¹ Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. С. 68.

² Там же. С. 74.

Реформа в сфере налогообложения 1678 - 1680 гг. упразднила бесчисленные налоги и сборы, а поземельное налогообложение поменялось подворное. Замена посошного обложения подворным открыла возможность для наращивания числа налогоплательщиков за счет охвата народов, ранее не плативших налоги и сборы. Охватывались бобыльские, холопы и иные дворы. Расчёт налогообложения определялся двором, а число дворов складывалось из количества ворот. Подворное налогообложение так же, как и посошное, происходило следующим способом: общая сумма сбора с каждой земли в доход казны определялась централизованно, а крестьянская товарищество и посад размежёвывали ее среди дворов.

В семнадцатом веке, уничтожив все остаточные части прежней феодальной раздробленности и вследствие консолидации единого государства с определённым центром учреждаются указы государственных органов¹. Названные акты освещали регламентацию конкретно отношений в сфере налогообложения, устанавливая новые принципы.

Важную роль в формировании и развитии налогообложения в России сыграло властвование Петра I. Петр царил с 1682 по 1725 годы. В начале восемнадцатого века были упразднены прежние органы, занимавшиеся сбором налогов. Таким образом, теперь эти функции перешли к губернским учреждениям. Петр I, являясь инициатором этих реформы, ссылался на то, что такая система позволит искоренить раздробленность органов, занимающихся сбором налогов и сборов, и значительно облегчит осуществление контроля за их взиманием.

Огромнейшее значение в деятельности Петра в сфере налогообложения имеет учреждение в 1711 году Сената. Сенат осуществлял наблюдение за всеми финансовыми учреждениями, то есть являлся высшей инстанцией в сфере взимания налогов и сборов. Также в начале восемнадцатого века Петр I

¹ Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М: ЮНИТИ., 1997. С. 21-22.

провозгласил о создании губерний. Ревизором за соблюдением уплаты налогов и сборов в губерниях стал губернатор.

Петр I ввёл в действие новый акт, в связи с которым, в России появилась должность прибыльщиков. Прибыльщики были ответственны за создание новых видов сборов с населения. Также в период его правления продолжилась регистрация налогоплательщиков, теперь оценивалось не только их имущество, но и объём их деятельности. Предположительно, это было сделано с целью избежания от уваливания населения от уплаты налогов и сборов. В тот же период правитель осуществил перевод на подушную подать. С этого момента подать взималась не со двора, а с лиц мужского пола. Появляются книги, в которых отражается всё мужское население, подвергшееся обложению.

Также в период правления Петра была учреждена в 1718 году Камер-коллегия, которая осуществляла функцию заведования за государственными сборами и вдобавок следила за некоторыми другими отраслями хозяйства.

Правление Петра I можно назвать периодом постоянного дефицита финансовых средств на ведение боевых действий и создание новых городов. К уже существующим сборам добавлялись новые пути взимания средств с населения¹.

Впоследствии, в связи с кончиной Петра финансовая система в России потихоньку начала идти по пути регресса. Лишь с вступлением на престол Екатерины II открываются более сообразные способы к ведению финансовой деятельности в государстве.

Екатерина II осуществила значительные преобразование в сфере контроля за налоговыми отношениями. Был создан контрольный орган – экспедиция о государственных доходах. Были учреждены специализированные органы в губерниях - казенные палаты, осуществлявшие сбор податей.

¹ Руковский И. Историко-статистические сведения о подушных податях, в сборнике: Труды Комиссии для пересмотра системы податей и сборов. СПб. 1866. С.144.

«Основной чертой налоговой системы XVIII в. необходимо назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с налогами прямыми. Косвенные налоги давали 42% государственных доходов, причем почти половину этой суммы приносили питейные налоги»¹.

Значительные изменения произошли в период властвования Александра I. В 1802 впервой было учреждено Министерство Финансов. Министерство осуществляло полномочия в сфере ведения доходов государства. В связи с этим в его ведение входило установление размеров налогового бремени. Также в полномочия данного финансового органа входило решение всех затруднений и споров, связанных с налогообложением в России.

Немаловажно создание в 1885 году казенных палат, должностные лица которых осуществляли контроль за правомерностью и точностью взимания налогов и сборов.

Данный период в сфере налогообложения в России можно описать, как единение и наращивание сил по контролю за взиманием сборов, создаются специализированные органы по осуществлению надзора за сбором и уплатой налогов.

Следующий важный этап в становлении и развитии налогообложения в России связан с переходом к новой экономической политике. Данное событие стало отправной точкой возрождения налоговой системы. В тот период времени функцию управления в налоговых отношениях производил Народный комиссариат финансов, занимавший центральное положение. В местных отношениях роль налогового ревизора осуществляли инспекторы и агенты по финансам, и налоговые комиссии.

В 1925 году издан акт, регулирующий права и обязанности инспекторов и агентов по финансам, осуществляющих деятельность в сфере налогообложением, а также их ассистентов.

¹ Три века. Россия от Смуты до нашего времени / под ред. В. Каллаша. М.: Издание Товарищества И. Сытина, 1913. С. 209.

В 1926 году государством было избрано направление на сворачивание новой экономической политики. Так как большая часть взиманий была на сторону предприятий. Размер сборов с них достигал 90% .

Вновь налогообложение населения учреждено в 1930 году. В 1931 году вводится осуществление государственного учёта всех налогоплательщиков. Назначение учёта вызвано желанием государства осуществлять более чёткий контроль за деятельностью граждан и организаций и за правомерностью их действий.

Во время Великой Отечественной войны, кроме уже действующих налогов и сборов, были учреждены и новые. Такие, как военный налог, налог на холостяков и др.

В 1959 году осуществились новые преобразования в сфере финансов. Налоговые управления, отделы и инспекции теперь стали называться инспекциями государственных доходов. Они осуществляли деятельность по контролю за пополнение казны и также осуществляли ревизионные функции.

Таким образом, на данном этапе развития налогообложения в России произошло усовершенствование старых и создание новых мер по осуществлению налогового контроля. Также проводилась политика по повышению эффективности работы органов и должностных лиц, осуществляющих контроль в сфере налогообложения на местах.

Новый этап развития налоговых отношений связан с наступлением 1990-х годов. Связан он с распадом СССР. Происходят огромнейшие изменения в экономической жизни России. В декабре 1991 г. была практически сформирована налоговая система России¹. С января 1992 г. Налоговая служба становится центральным федеральным органом, отдельным от Министерства финансов.

До введения в действие Налогового кодекса в 1998 году сфера налогообложения и налогового контроля в частности регулировалась подзаконными нормативными актами.

¹ Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. С. 101.

Таким образом, возникновение и становление налогового контроля в России – это поэтапный процесс образования налогов и их взимания, формирования способов и мер по контролю за их сбором, эволюция налоговой системы государства.

На современном этапе в России происходит совершенствование законодательства о налогах и сборах. Основной тенденцией является применение новых способов осуществления налогового контроля, используя как свой собственный национальный опыт, так и международные знания и практику.

1.2 Налоговые проверки как форма налогового контроля: понятие и виды

Налоговый контроль представляет собой деятельность налоговых органов, осуществляемую в различных формах, определенных в законе, содержанием которой является наблюдение за соблюдением субъектами налоговых отношений законодательства о налогах и сборах¹.

Основываясь на научных положениях можно выделить ряд целей, которые преследуются налоговым контролем:

- формирование законности действий налогоплательщиков;
- выявление и исправление нарушений налогового законодательства;
- предупреждение противозаконной деятельности, то есть выполняет профилактическую функцию.

Необходимо отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) определяет налоговый контроль, как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками,

¹ Нестеров Г.Г., Попонов Н.А. Налоговый контроль: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2009. С. 201.

налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах¹.

Данное определение позволяет нам отличить налоговый контроль от других видов контроля, иницирующихся государством и также касающихся вопросов налогообложения. Так, например, наряду с налоговыми органами в РФ контрольную деятельность осуществляют таможенные органы (осуществляют контроль за уплатой акцизов, пошлин, НДС на ввозимые товары), финансовые органы (контроль за деятельностью кредитных организаций в сфере налогообложения)².

В структуру правоотношений по налоговому контролю входят следующие элементы:

- Субъекты правоотношений – к ним относятся налоговый орган, участвующий через своих должностных лиц, и лица, в отношении которых осуществляется контроль.

- Предмет правоотношений – выступают разного рода документы, бухгалтерская отчетность, необходимые для проведения контроля.

- Объект правоотношений – включает в себя непосредственно ту хозяйственную деятельность лица, которая и подлежит налоговому контролю.

- Содержание правоотношений – охватывает права, обязанности и гарантии участников отношений.

Представляется целесообразным сказать о принципах налогового контроля. Во-первых, принцип законности – означает, что контроль осуществляется только в соответствии с положениями законодательства. Также он определяет одну из целей проведения контрольных мероприятий – установление соблюдения субъектами налоговых отношений законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, принцип всеобщности, который значит, что как физические, так и

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

² Конюхова Т. В., Гармаева М.А. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации // Право и экономика. 2006. № 4. С. 45.

юридические подлежат контролю независимо от их статуса. В-третьих, соблюдение налоговой тайны – принцип, запрещающий разглашение информации, полученной в ходе проведения налогового контроля лица. В-четвертых, принцип равенство, означающий, что все равны перед законом и судом и закрепленный в Конституции РФ¹.

В целях осуществления налоговой политики в Российской Федерации федеральным законодательством выделяется ряд форм налогового контроля. В настоящее время вопрос о формах налогового контроля весьма актуален. Причиной этому является то, что данные формы являются внешним выражением деятельности налоговых органов по реализации контроля².

На современном этапе под формой налогового контроля понимают метод конкретного выражения и организации контрольной деятельности. Таким образом, это совокупность процедурно-процессуальных действий налоговых органов, осуществляемая путем использования нормативно установленных приемов, способов и средств при осуществлении ими своих функций.

Налоговым законодательством Российской Федерации закреплено несколько форм налогового контроля. Среди них такие, как учет организаций и физических лиц, получение объяснений налогоплательщиков и иных обязанных лиц, налоговые проверки и другие формы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Без сомнения, большинство исследователей отдают главенствующую позицию налоговым проверкам. Именно они являются наиболее результативным средством проведения контроля, охватывая более обширную область, нежели только текущий контроль, присущий иным формам.

¹ Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 1993. № 237.

² Осокина И.В., Косов М.Е. Налоговый контроль в налоговом процессе: Учебник. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. С. 311.

Налоговые проверки являются важнейшим ресурсом, способствующим более основательной и исчерпывающей проверке соблюдения субъектами положений законодательства о налогах и сборах.

Налоговым кодексом РФ выделяется три вида контроля, осуществляемых налоговыми органами: выездной, камеральный и налоговый мониторинг. Каждый из видов имеет как общие, так и различительные черты.

Осуществление выездного, камерального контроля и налогового мониторинга позволяет налоговым органам отслеживать соблюдение участниками налоговых правоотношений требований законодательства о налогах и сборах, а также способствует выявлению нарушений и поиску их причин.

НК РФ называет основополагающие структурные элементы, входящие в состав проверки. К ним относятся срок проведения проверки, период, место проведения, конкретный вид проверяемого налога, основания проверки, мероприятия, оформление результатов.

Камеральная налоговая проверка – это налоговая проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах, проводящаяся должностными лицами налогового органа по месту его нахождения. Она проводится на основании факта подачи документов в налоговый орган, без какого-либо решения о ее проведении, лицами в силу своей профессиональной обязанности. Вдобавок факт подачи документов в налоговый орган устанавливает периодичность проведения контроля, то есть по мере их представления¹. Поэтому камеральную проверку необходимо рассматривать как текущую работу должностных лиц налоговых органов, на что указывает письмо ФНС России «О правомерности действий налогового органа»².

¹ Титова С.И. Камеральная налоговая проверка // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2008. № 9. С. 32.

² Письмо Федеральной налоговой службы России «О правомерности действий налогового органа» от 18.12.2005 № 06-1-04/648. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbuh.ru/npd/edoc/99_901963419. (дата обращения 20.01.2018).

Объектом проведения камеральной проверки является хозяйственная деятельность за отчетный период, устанавливаемый законодательством о налогах и сборах¹.

Данная налоговая проверка позволяет должностным лицам налогового органа:

- выявить ошибки в поступившей документации;
- выполнить анализ представленных документов.

Цели камеральной проверки заключаются в следующем:

- путем приведения в жизнь данной формы осуществляется контроль за правильностью формирования отчетных документов;
- в ходе проведения камеральной проверки осуществляется выборка лиц для дальнейшего выездного контроля².

Информация, которой пользуется налоговый орган в ходе проведения камеральной проверки, не исчерпывается только представленными ему документами³. Должностные лица, осуществляющие контроль вправе затребовать у проверяемого лица дополнительную информацию в случае такой необходимости. С этой целью законодательством предусмотрен ряд методов:

- получение объяснений налогоплательщика;
- истребование дополнительных документов, подтверждающих правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов;
- опрос свидетелей;
- назначение экспертизы, проводимой на основании имеющихся у налогового органа документов.

¹ Лермонтов Ю.М. Новый порядок проведения камеральных налоговых проверок // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 10. С. 15.

² Мамаев Р.Б. Права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок // Адвокат. 2004. № 4. С. 21.

³ Гришин А. И. Камеральные налоговые проверки // Консультант бухгалтера. 2007. № 4. С. 129.

В ситуации, если в результате проверки налоговыми органами представленных документах выявлены ошибки, нарушения, искажения, то проверяемое лицо уведомляется об этом. В этом случае налогоплательщику дается 5-ти дневный срок, в течение которого он должен исправить нарушения либо внести пояснения. Если же в ходе исследования пояснений установится совершение правонарушения, налоговый орган составляет акт камеральной проверки. Акт составляется в двух экземпляров, один из которых вручается налогоплательщику, другой остается на хранение в налоговом органе.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с выводами должностных лиц налогового органа, отраженных в акте камеральной проверки, представить в налоговый орган возражения по всему акту либо по какой-либо конкретной части¹.

Таким образом, финалом проведения камеральной налоговой проверки служит составление уполномоченными должностными лицами налогового органа мотивированного вывода о подлинности, сомнительности либо недостоверности информации, содержащейся в представленных налогоплательщиком документах.

В соответствии с положениями определения Конституционного Суда РФ от 08 апреля 2010 г. № 441-О-О выездная налоговая проверка в отличие от камеральной, которая является формой текущего контроля за соблюдением законодательства о налогах и проводится на основе деклараций (учетов), ориентирована на обнаружение нарушений законодательства, которые тяжело выявить при камеральном контроле.

Камеральная проверка осуществляется в помещении налогового органа. Выездная налоговая проверка в свою очередь проводится на территории налогоплательщика. Однако в случае, если проверяемое лицо не может предоставить помещение для осуществления контроля, проверка может быть проведена так же, как и при камеральном контроле, на территории ИФНС.

¹ Воробьева А. Ю. Камеральные налоговые проверки: понятие, значение, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов в процессе их проведения // Налоговая проверка. 2007. № 1. С. 44.

Налоговые проверки имеют определенные сроки проведения, установленные законом. Для камеральной проверки утвержден пресекательный трехмесячный срок. Выездная же проверка, по общему правилу, производится в течение двух месяцев с момента вынесения решения о ее проведении. Данный срок может быть продлен до четырех или шести месяцев. Перечень оснований для продления определяется приказом ФНС¹.

Различие между проверками имеется и в периодичности их проведения. Так в порядке камерального контроля проверяется каждая поданная декларация, включая уточненную. Для выездных проверок установлено правило, закрепляющее осуществление двух проверок в течение одного календарного года. Исключение предусмотрено для повторных проверок.

По результатам камеральной проверки акт о проведении таковой составляется только в случае выявления нарушений. При успешности прохождения проверки результат никак документально не оформляется. По итогам осуществления выездного контроля сначала составляется справка, затем изготавливается акт о проведении проверки, на основании которого выносится решение по выездной проверке. Положительный или отрицательный результат в данном случае для факта оформления документов не имеет значения.

По итогам выездной налоговой проверки налоговые органы вправе доначислить налоги, а также обязать уплатить пени и штрафы. По итогам камеральной налоговой проверки налоговые органы могут предъявить требование

¹ Приказ Федеральной Налоговой Службы России «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, 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, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» от 08 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@. Текст приказа опубликован на официальном интернет-портале правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения 20.01.2018).

представить уточненную декларацию, доплатить налоги, пени, а также уплатить штраф (в том случае, если декларация была представлена с опозданием).

С января 2015 года в РФ начала действовать новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Мониторинг заключается в предоставлении налоговым органам доступа к данным налогового и бухгалтерского учета в режиме реального времени самой организацией.

Предметом осуществления в соответствии с Налоговым кодексом налогового мониторинга служит правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) – организацию.

Отличительной от налоговых проверок чертой данной формы контроля признается добровольный характер проведения налогового мониторинга. Проведения мониторинга осуществляется по заявлению соответствующего налогоплательщика, а не по инициативе налогового органа. Стоит сразу отметить, что вместе с заявлением подается и регламент информационного взаимодействия с налоговой инспекцией, форма которого утверждена приказом ФНС¹.

Однако необходимо заметить, что данная возможность предоставляется не всем налогоплательщикам, а лишь крупнейшим из них. Критерии определения таковых утверждены положениями налогового законодательства России.

Налоговый мониторинг, как и выездная проверка, проводится на основании решения о проведении мониторинга, разумеется, учитывая особенности порядка инициирования (волеизъявление налогоплательщика)². Законодательством определен годичный календарный период осуществления мониторинга. Срок

¹ Приказ Федеральной налоговой службы «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» от 21 апреля 2017 г. № ММВ-7-15/323@. Текст приказа опубликован на официальном интернет-портале правовой информации [Электронный ресурс]. URL: www.pravo.gov.ru. (дата обращения 20.01.2018).

² Шамсиева М. В. Налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования и минимизации рисков российских компаний // Вестник ПАГС. 2015. № 1 (46). С. 111.

проведения налогового мониторинга в течение этого года начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом.

Письмом ФНС «О создании рабочих групп по налоговому мониторингу»¹ утвержден формат осуществления мониторинга в виде формирования рабочей группы, в которую включаются должностные лица отдела камеральных проверок, отдела выездных проверок и правового отдела. Руководителем рабочей группы назначается начальник либо заместитель начальника отдела камеральных проверок, а вопрос контроля рабочей группы отнесен заместителю начальника инспекции, курирующий вопросы камерального контроля.

Преимуществом налогового мониторинга является то, что отсутствие нарушений при его проведении, служит основанием для избавления организации от налоговых проверок за периоды, подпавшие под мониторинг². Однако и в данном случае законодательно предусмотрен ряд исключений.

Таким образом, налоговый контроль – это один из эффективнейших и действенных средств предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Именно этим и объясняется такое подробное и детальное законодательное регулирование данного вопроса и достаточно большое внимание к осуществлению контроля: производится повышение его эффективности, рассматриваются и принимаются новые законодательные положения, улучшается техническое и кадровое обеспечение налоговых органов.

Рассмотренные в данном параграфе формы налогового контроля направлены на уменьшение ситуаций, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах. Это действительно важно для нашего государства, так как правонарушения в данной сфере представляют собой крупную угрозу

¹ Письмо Федеральной налоговой службы «О создании рабочих групп по налоговому мониторингу» от 14 сентября 2015 г. № СД-4-15/16073@. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 20.01.2018).

² Воронов А.М., Гоголев А.М. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга как элемент организационно – правового механизма государственного администрирования в области налогов и сборов // Вопросы экономики и права. 2015. № 5. С. 30.

экономической безопасности и финансовой стабильности страны, инициируют общественную напряженность и социальную неустойчивость¹.

Налоговая проверка – это форма налогового контроля, представляющая собой совокупность действий налоговых органов, направленных на контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов. На данный момент выделяют следующие виды налоговых проверок: камеральный и выездные налоговые проверки, а также налоговый мониторинг.

Необходимо заметить, что, несмотря на наличие отличительных черт, камеральные и выездные налоговые проверки неразрывно связаны друг с другом. Так, одним из результатов проведения камеральной налоговой проверки является отбор лиц, в отношении которых будут проведены выездные налоговые проверки. Также при проведении выездных налоговых проверок учитываются сведения, полученные при осуществлении камеральной налоговой проверки.

Напротив, налоговый мониторинг как вид налоговой проверки заменяет собой камеральный и выездной контроль, которые не проводятся за период осуществления первого.

Таким образом, эффективное проведение камеральной налоговой проверки способствует получению лучших результатов при проведении выездной налоговой проверки.

¹ Косов М. Е., Савельева Е.Н. Налоговый контроль как сфера налогового администрирования // Вестник Московского университета МВД России. 2015. № 5. С. 144.

1.3 Камеральные проверки как форма налогового контроля в зарубежных странах

Законодательство о налогах в разных государствах формируется в зависимости от особенностей правовых систем, традиций, экономического развития и обладает спецификой.

В зарубежных странах отношениям в сфере налогового контроля уделяется существенное внимание. При рассмотрении данного вопроса необходимо уделить особое внимание теоретико-идеологическим элементам налоговых отношений в сфере контроля. Можно выделить следующие принципы:

- равенство и баланс прав и обязанностей сторон;
- экономическая результативность, то есть соответствие применяемых средств поставленным задачам;
- неотвратимость санкций за нарушение установленных правил поведения;
- презумпция добросовестности налогоплательщика.

Мировой опыт в сфере налогообложения показывает нам, насколько важно использование новейших технологий и средств и безостаночного развития налогового администрирования для эффективного контроля за соблюдением законодательства¹.

На сегодняшний день в мире отсутствует единообразная система органов, осуществляющих налоговый контроль. Порядок и структура организации органов налогового администрирования и их деятельности находится в зависимости от уровня развития конкретной страны, ее финансовой системы и т.п.

Несмотря на это можно обозначить ряд особенностей формирования органов администрирования в зарубежных государствах:

¹ Зеленцов А.Б., Касаткина Н.М. Тенденции развития контроля за деятельностью публичной администрации в зарубежных государствах: монография / отв. ред. В.И. Лафитский, И.Г. Тимошенко. М.: ИЗиСП, ИНФРА-М, 2015. С. 213.

- налоговые органы могут иметь единое общегосударственное строение либо могут делиться на категории в зависимости от уровня управления¹;
- налоговые органы могут входить в систему финансовых органов или представлять собой самостоятельное звено;
- структура органов администрирования строится в зависимости от их функции, типа налогоплательщиков и видов налога.

Также, смотря на развитие налоговых правоотношений на данном этапе, можно выявить ряд тенденций:

Во-первых, происходит улучшение административной и общественной сферы.

Все больше и больше развивается правовая культура населения в сфере налогообложения. Это приводит к своевременной и в полном объеме уплате налогов и сборов, то есть к снижению нарушений правил, установленных законодательством о налогах и сборах.

Что касается административной части, то происходит оптимизация численности территориальных учреждений и аппарата налоговых органов. Совершается переход от вертикального способа построения налоговых органов к двухзвенной или даже однозвенной системе².

Во-вторых, происходит усовершенствование организации налогового контроля.

Осуществляется применение новейших технологий, развивается менеджмент. Также, отмечается формирование учреждений по обработке данных, центров по обслуживанию налогоплательщиков, организаций по учетной и регистрационной работе. Уделяется особое внимание крупнейшим налогоплательщикам: для их контроля создаются специализированные налоговые подразделения.

¹ Савин Д. А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 7(34). С. 140.

² Шешукова Т.Г. Развитие налогового контроля: опыт зарубежных стран // Вестник Пермского университета. Экономика. 2013. № 3(88). С. 124.

Для наиболее точного и детального рассмотрения поставленной проблемы необходимо обратиться к практике отдельных стран.

В Соединенных Штатах Америки существуют различные формы и методы налогового контроля, однако, все они базируются на определенных предписаниях¹.

Во-первых, начальным шагом налоговой проверки служит направление инспектором в адрес налогоплательщика решения о проведении в отношении него проверки. В случае возражений данного лица налоговый инспектор вправе инициировать проверку через суд.

Во-вторых, органы, осуществляющие налоговый контроль в США, обязаны неукоснительно соблюдать права и законные интересы граждан, установленные законодательством. Данное правило означает, что контролирующие органы вправе действовать только в соответствии с принципом законности.

В-третьих, органы в пределах проверки налоговых деклараций вправе также осуществлять проверку бухгалтерской отчетности, иных документов, вправе получать объяснения самих налогоплательщиков и в случае надобности третьих лиц. Однако если налоговый орган решает получить информацию от третьих лиц, он обязан уведомить об этом проверяемого налогоплательщика.

Вообще в США существует ряд методов выбора налоговых деклараций с целью дальнейшей проверки. Но наиболее распространенным является метод «отличительного параметра». В данном случае органы, компетентные проводить налоговую проверку, используют математический подход. Согласно данному методу декларации делятся в зависимости от вероятности наличия в них ошибок и неточностей.

Так, основываясь на этом методе декларации можно поделить на ряд групп. К примеру, декларации физических лиц классифицируются на группы в зависимости от общей величины дохода, отмеченного в декларации, а

¹ Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. М.: Дело и Сервис, 2008. С. 51.

компьютерная формула назначает формат для оценки налоговой декларации. Указанные форматы суммируются в целях получения конкретного количественного показателя – «отличительного параметра». В итоге, чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность, что налоговая декларация будет отправлена на проверку. Финальное решение, проверять отобранные по наиболее высокому количественному показателю налоговые декларации или нет, а также какой вид налоговой проверки использовать, принимается после ручного отбора налоговых деклараций.

В Соединенных Штатах существует три вида налоговых проверок:

- заочная проверка (проводится путем направления декларации по почте в контролирующие органы);
- камеральная проверка;
- выездная проверка.

Выбор вида проверки ставится в зависимость от количества и сложности установленных задач. Как правило, камеральные налоговые проверки проводятся только в отношении налоговых деклараций и не затрагивают текущие вопросы осуществления налогоплательщиком своей деятельности.

Камеральные проверки проводятся в компетентном органе, которым является Служба внутренних доходов. Проверка осуществляется должностными лицами СВД – налоговыми аудиторами. После принятия решения о проведении в отношении конкретного лица налоговой проверки данному лицу направляется инициативное письмо, в котором содержится просьба явиться в налоговый орган для встречи с аудитором. Как правило, такое письмо содержит указание на перечень документов, которые налогоплательщик должен представить налоговому аудитору.

По законодательству США при осуществлении налоговой проверки Служба внутренних доходов практически ничем не ограничена в возможности истребовать у проверяемого лица разного рода документы и иные источники информации. Так, помимо бумажных носителей налоговый аудитор может

производить оценку и иных материальных носителей информации (например, аудио- и видеозаписи и др.). Что касается срока представления тех или иных документов для проверки, то с момента соответствующего запроса на истребование и до момента предоставления документов должно пройти как минимум десять дней.

Делая выводы, можно сказать, что система налогового контроля в США достаточно эффективна. Наблюдается явная оптимизация затрат на проведение контроля, в средствах массовой информации пропагандируется непринятие любых форм ухода от уплаты налогов и сборов.

Следующим примером может послужить Германия. В соответствии с законодательством о проведении финансовых проверок налоговая проверка проводится с целью установления проведения оценки обстоятельств дела, имеющих важное значение для налогообложения, а не для взимания добавочных налогов. При назначении и проведении проверки учитываются принципы соразмерности средств, потраченных на проведение проверки, предполагаемым результатам и наименьшего вмешательства в дела предприятия¹.

В Германии решение о проведении налоговой проверки принимается компетентным органом самостоятельно. Организация проведения проверок данными органами проводится в соответствии с различными (ежегодными, ежеквартальными) планами, утверждаемыми руководителем налогового органа. Вышестоящие органы практически не принимают участие в составлении данного рода планов. Однако им принадлежит законодательное право проведения проверки наиболее крупных налогоплательщиков.

Необходимо отметить, что в Германии действует балльная система оценки деятельности налоговых инспекторов, которые осуществляют проверки. Данная система является средством наблюдения и надзора за деятельностью должностных лиц налоговых органов со стороны руководителей отделов

¹ Остерло Л., Тостен Дж.А. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ // Налоговед. 2004. № 7. С. 61.

проверок. Количество получаемых инспектором баллов зависит от категории налогоплательщика. При этом законодательством установлен обязательный минимум баллов. Количество набранных инспектором за финансовый год баллов является основанием для руководителя налогового органа определить служебное соответствие данного лица. Также данная балльная система служит оптимизации распределения нагрузки между инспекторами при составлении планов на будущий финансовый период.

Содержание решения о проведении проверки в Германии составляют ее правовые основы, виды налогов, подлежащих проверке, периоды, которые будут охвачены проверкой. Также к данному акту прилагается документ, содержащий права и обязанности налогоплательщика при проведении в отношении него соответствующей формы контроля.

Налогоплательщик должен оказывать содействие проверяющим при установлении обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения. В частности, он обязан давать справки, предъявлять бухгалтерскую отчетность, журналы, деловую документацию и иные документы, давать пояснения.

Исходя из законодательства, в Германии существует два метода по выбору лица, в отношении которого будет осуществлена проверка:

- Случайный выбор. В данном случае отбор налогоплательщика осуществляется на основе статистических данных. При этом преследуется ряд целей: обеспечение наибольшего охвата налогоплательщиков; предупреждение совершения налоговых нарушений; контроль за общим состоянием налоговой дисциплинированности.

- Специальный отбор. Данный метод представляет собой целенаправленную выборку налогоплательщиков, вероятность нарушения налогового законодательства которых наиболее высока по результатам анализа имеющейся информации.

По итогам налоговой проверки в Германии составляется документ, в который включаются наиболее значительные для налогообложения факты. Однако при отсутствии выявленных нарушений налоговый орган направляет проверенному лицу уведомление и не выявлении нарушений без составления какого-либо специализированного акта.

Интересен также процесс проведения налогового контроля во Франции. Организация проведения налоговых проверок французскими налоговыми органами осуществляется на основе различных способов:

- на основе изучения деклараций налогоплательщиков.

Декларации подаются в налоговые органы, с целью проверки их формальной стороны. Далее полученная налоговыми органами информация сравнивается с данными, представленными налогоплательщиками. На данном периоде такие сравнения осуществляются автоматически. В результате изучения деклараций должностные лица налоговых органов выявляют типичные нарушения и вносят соответствующие предложения.

- Поиск внешней информации.

В связи с таким методом поиска сформированы специальные учреждения, например, на департаментском уровне – бригада контроля и поиска информации, на общенациональном – межрегиональные бригады. Кроме того, свои предложения вносят сотрудники, осуществляющие проверки.

Отбор налогоплательщиков осуществляется на основе совокупности всей информации. При этом большая часть предложений о проверке исходит из налоговых центров.

Процедуры налогового контроля во Франции освещены в Налоговом кодексе и разделены на процедуры в отношении предприятий и физических лиц. Многие процедуры могут осуществляться лишь по решению суда¹. Также налогообязанное лицо вправе вносить протест по каждой процедуре. Отчетный период или глубина проверки составляет три года. Как правило, проверяется вся

¹ Попонова Н.А. Налоговые органы во Франции // Финансы. 2002. № 1. С. 73.

совокупность налогов за отчетный период. Глубина проверки может быть в соответствующих случаях увеличена. Например, в случае убыточности предприятия либо есть явные подозрения в злостном уклонении от уплаты налогов. В данном случае проверка может охватывать период до пяти лет. Проверку, как правило, проводит один человек, реже – два.

Специальные положения установлены для проведения проверок физических лиц. Срок проверки составляет не более года. Налогоплательщика обязательно уведомляют о предстоящей проверке. Ему дается время на подготовку, он может обратиться за помощью к специалистам.

Налоги представляют собой неотъемлемый элемент экономики независимо от политического строя государства. Налоги играют существенную роль в организации экономической системы любого государства.

Налоговая система, а соответственно и налоговый контроль, всякого государства обладает своими характерными особенностями, которые обуславливаются общественным менталитетом, традициями, состоянием экономики и т.п.

Подводя итоги изучения зарубежного законодательства, можно выделить ряд общих, объединяющих налоговые системы различных стран, положений:

- наличие налогового законодательства, обеспечивающего баланс интересов государства и налогоплательщиков.

Законодательство о налоговом контроле направлено на поддержку баланса между правами и обязанностями налоговых органов и налогоплательщиков. Другими словами, насколько бы ни были широки права налоговых органов, им противостоит строгая защита прав налогоплательщиков.

- Упорядоченная, законодательно закреплённая, процедура налогового контроля.

Одним из важных признаков налогового контроля в зарубежных странах является тщательная, подробная и непротиворечивая нормативная правовая регламентация форм, приемов и процедур налогового контроля.

- Консультирование налогоплательщиков относительно вопросов налогового контроля.

Данное положение говорит об обеспечении информационно-правовой поддержке гражданам и организациям по различным вопросам, связанным с уплатой налогов и сборов и соблюдением законодательства о них.

- Оптимальная и рациональная система выбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок.

Несмотря на различия в процедуре проведения контроля, во всех странах присутствуют законодательно закрепленные критерии отбора проверяемых лиц, с тем чтобы контроль осуществлялся не ради факта его проведения, а с целью реального выявления нарушений налогового законодательства¹. В связи с этим критерии отбора проверяемых субъектов складываются на основе тщательного анализа налогоплательщиков, с тем чтобы вероятность обнаружения нарушений была действительно достаточной для осуществления затрат на проведение контрольных процедур.

¹ Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В.Г. Князева и Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ, 1997. С. 27.

II ОСОБЕННОСТИ КАМЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ КАК ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1 Основания, порядок и сроки проведения камеральной налоговой проверки

Камеральная налоговая проверка – это проверка, целью которой служит контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, которая осуществляется на основе декларации, представляемой в налоговый орган обязанными лицами, а также на основе документов, имеющих у самого органа.

Основной целью камеральной проверки ставит перед собой проведение контроля за соблюдением налогоплательщиком нормативных правовых актов о налогах и сборах, обнаружение и предупреждение налоговых правонарушений, взыскание сумм не уплаченных (не полностью уплаченных) налогов по обнаруженным правонарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок¹.

Задачи перед налоговыми органами при проведении камеральной проверки стоят следующие:

- контроль за своевременным и полным представлением налоговой отчетности в налоговые органы;
- оценка достоверности показателей налоговой отчетности на основе отчетности налогоплательщика за предыдущие периоды, на основе иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющих в распоряжении

¹ Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Магистр. ИНФРА-М, 2013. С. 332.

налоговых органов, а также на основе информации об аналогичных налогоплательщиках¹;

- выявление, предупреждение и пресечение налоговых правонарушений;
- подготовка информации для отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

К особенностям проведения камеральной налоговой проверки относятся:

- камеральные проверки охватывают весь круг налогоплательщиков, в то время как выездные проверки и охватывают лишь их часть;
- налоговые органы при осуществлении проверки проводят большое количество операций и мероприятий. Проверке подвергаются декларации, бухгалтерские отчетности и иные документы, которые налогоплательщик предоставил в течение определенного периода;
- массовый характер ошибок, которые допускаются налогоплательщиками при заполнении отчетных документов, что требует дополнительных расчетов и применении санкций по результатам камеральных проверок;
- камеральная проверка ограничена по времени.

Порядок проведения камерального контроля устанавливается налоговым законодательством РФ. Проверка начинается следом за тем, как налогоплательщик подает декларацию или расчет в налоговую инспекцию. Помимо декларации при проверке налоговый орган также вправе руководствоваться иными документами, имеющимися у него². К таким документам можно отнести:

- ранее представленные налоговые декларации (расчеты);

¹ Девяткин Н.И. Механизм взаимодействия государственного контроля в сфере налогообложения физических лиц: дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. С. 92.

² Киясханов И.Ш., Бочаров С.Н. Налоговое право. 2-е издание / Учебное пособие. М.: Юнити-Дана, 2013. С. 157.

- документы, полученные налоговым органом вместе с ранее поданной налоговой декларацией (расчетом) при проведении камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации (расчета);
- документы, ранее полученные (составленные) в ходе выездных и камеральных налоговых проверок, иных мероприятий налогового контроля;
- документы, полученные налоговым органом при осуществлении им иных функций, законодательно отнесенных к компетенции налоговых органов (по валютному контролю, проверкам контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки и так далее);
- решения (постановления) налоговых органов;
- заявления и сообщения, полученные от налогоплательщика и третьих лиц;
- материалы, полученные от правоохранительных и иных органов, от внебюджетных фондов, в том числе в соответствии с ведомственными соглашениями с ФНС России, региональными ведомственными соглашениями и так далее;
- иные документы и сведения, полученные на законных основаниях, в том числе указанные в методологических документах ФНС России о проведении предпроверочного анализа налогоплательщика.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего учета. Налоговая декларация может быть подана несколькими способами. Во-первых, стандартным способом, т.е. лично. Во-вторых, через представителя. В таких случаях налоговый орган ставит на декларации отметку о приеме. В-третьих, налоговая декларация может быть отправлена по почте заказным письмом. При таком способе декларация считается поданной в день ее отправки. Четвертый способ – передача по телекоммуникационным каналам связи (через портал госуслуг либо через личный кабинет налогоплательщика). В таком

случае налоговый орган при получении налоговой декларации отправляет налогоплательщику подтверждение о получении.

В случае проведения камеральной проверки какого-либо специального разрешения руководителя налогового органа для начала ее осуществления не требуется. Данное положение подтверждается нормативно письмом ФНС¹. Также необходимо заметить, что уведомления налогоплательщика о начале проведения контроля не требуется. Камеральная проверка согласно налоговому законодательству проводится в течение трех месяцев со дня подачи налогоплательщиком декларации в налоговую инспекцию. Продление трехмесячного срока камеральной проверки НК РФ не предусмотрено. Данная позиция подтверждается как письмами Минфина России², так и судебной практикой³. Указанный срок исчисляется таким же образом в случаях:

- представления налоговой декларации (расчета) различными способами: лично, по почте, в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;
- когда представлены не все документы, которые в соответствии с налоговым законодательством должны быть приложены к налоговой декларации (расчету).

Необходимо учесть, что налоговый орган может завершить камеральную проверку до истечения трех месяцев, если успеет произвести все необходимые мероприятия⁴.

¹ Письмо Федеральной Налоговой Службы России «О правомерности действий налогового органа» от 18 декабря 2005 г. № 06-1-04/648 // Документы и комментарии. 2006. №1.

² Письмо Министерства финансов России от 18 февраля 2009 г. № 03-02-07/1-75. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_9021440. (дата обращения 01.02.2018).

³ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 4.03.2010 г. № А52- 4313/2009. Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/96_885061911. (дата обращения 01.02.2018).

⁴ Письмо Федеральной Налоговой Службы «О возможности принятия мотивированного решения по камеральной проверке декларации по НДС до истечения трехмесячного срока со дня ее представления» от 27 октября 2014 г. № ЕД-4-15/24606. Текст письма официально

Говоря о возможности приостановления или продления камеральной проверки, на основании анализа законодательства стоит сделать вывод, что положения, предусматривающие такие действия, не установлены. На данный факт указывает Минфин РФ¹.

Однако при этом необходимо заметить, что трехмесячный срок не является пресекательным. То есть НК РФ не предусматривает никаких последствий пропуска данного срока. Соответственно, его истечение не препятствует выявлению фактов неуплаты налога и само по себе его нарушение не может повлечь признание действий инспекции незаконными. Однако на практике среди налогоплательщиков по этому поводу складывается позиция, что нарушение установленного законом срока проведения проверки приводит к незаконному начислению налоговых платежей. По этому поводу вышло Информационное письмо Президиума ВАС РФ², которым было разъяснено, что нарушение пределов срока камеральной проверки не является основанием для отказа в удовлетворении требований налогового органа. В эту же сторону склоняется и судебная практика. К примеру, в постановлении ФАС Московского округа от 06.11.2013 г. по делу № А40-29318/13-115-126³ и постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2013 г. № 09АП-21611/2013 по делу № А40-29318/1⁴ установлено, что пропуск срока в 2-3 месяца не является поводом для отмены спорного решения, так как срок проведения проверки, указанный в ст.

опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/law/account/799184.html>. (дата обращения 01.02.2018).

¹ Письмо Министерства финансов России от 18 февраля 2009 № 03-02-07/1-75. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_9021440. (дата обращения 02.02.2018).

² Письмо Президиума ВАС РФ «Обзор практики разрешения Арбитражными судами дел, связанных с применением Отдельных положений части первой налогового кодекса Российской Федерации» от 17.03.2003 г. № 71 // Российская Бизнес-газета. 2003. № 21-22.

³ Постановление ФАС Московского округа по делу № А40-29318/13-115-126 от 06.11.2013 г. Текст документа опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=193427#05130909820389786>. (дата обращения 02.02.2018).

⁴ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-21611/2013 по делу № А40-29318/1 от 25.07.2013 г. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=MARB009;n=547153#024714953546748708>. (дата обращения 02.02.2018).

88 НК РФ, не является пресекательным, и НК РФ не устанавливает последствий его пропуска.

Таким образом, налогоплательщики не могут обосновать и доказать нарушение каких-либо их прав и законных интересов действиями налоговых органов, нарушающими сроки осуществления проверки¹.

Осуществление камеральной налоговой проверки условно можно разделить на четыре этапа.

На первом этапе проверке подвергается полнота и своевременность представления налогоплательщиком информации, а также всех необходимых реквизитов. Отсутствие необходимых реквизитов, предусмотренных налоговым законодательством, является основанием для уведомления налогоплательщика предоставить документы в налоговый орган по установленной форме и в определенный срок.

На втором этапе проводится контроль правильности заполнения всей отчетности, всех реквизитов. К таким данным относятся: данные самого налогоплательщика (наименование, идентификационный номер), указание на период, наличие подписи налогоплательщика. Как и на первом этапе, несоответствие представленных документов установленным требованиям является основанием для уведомления налогоплательщика. Таковыми являются: наличие исправлений, некорректное заполнение, приводящее к невозможности прочтения и т.д.

На третьем этапе осуществляется проверка правильности составления расчетов. Как правило, это осуществляется в автоматизированной компьютерной программе. Данная программа осуществляет системный контроль данных деклараций (расчетов). В случае неудовлетворения данных автоматической компьютерной проверке проводится углубленный камеральный контроль. В ходе такого контроля должностное лицо сопоставляет представленные данные с

¹ Айтхожина Г.С. Налоговый контроль в России: внедрение новой формы // Экономика сегодня: проблемы и пути решения. 2016. № 6. С. 150.

данными предыдущих деклараций налогоплательщика, проверяет взаимосвязку показателей декларации с показателями по другим налогам, осуществляет проверку достоверности представленных данных на основе всей имеющейся в налоговом органе информации. Должностное лицо налогового органа вправе также сопоставлять показатели декларации проверяемого налогоплательщика с показателями по аналогичным налогоплательщикам и со среднеотраслевыми показателями¹.

Четвертым и заключительным этапом является оформление результатов камеральной проверки. В случае если нарушения у налогоплательщика не выявлены, то проверка автоматически завершается. Акт о результатах проверки в данном случае не составляется. Однако если в ходе проверки будут обнаружены нарушения, налоговый орган в течение десяти рабочих дней с момента завершения проверки составляет акт камеральной проверки по форме, утвержденной приказом ФНС России. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается налоговым инспектором. Акт состоит из вводной (общие положения), описательной (установленные факты) и итоговой частей (выводы должностных лиц налогового органа, предложения по исправлению нарушений и нормативно-правовое обоснование). Не позднее пяти рабочих дней с даты составления акта он должен быть вручен налогоплательщику. В течение одного месяца налогоплательщик вправе подать возражение на акт камеральной проверки. Налогоплательщик вправе представить возражение на акт проверки в целом либо в какой-то его части. Также нужно заметить, что при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля проверяемое лицо вправе подать возражения по результатам дополнительных мероприятий в течение 10 дней со дня окончания срока их проведения. В течение десяти дней после окончания месячного срока для представления возражений руководитель

¹ Письмо Федеральной налоговой службы России «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150123/. (дата обращения 03.02.2018).

налогового органа рассматривает сведения об осуществленной проверке, возражения налогоплательщика, если они есть, и в соответствии с этим выносит решение о привлечении либо об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности.

В некоторых случаях руководитель органа может принять решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки (не более одного месяца) и проведении дополнительных мероприятий налогового контроля¹. Нужно заметить, что при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля проверяемое лицо вправе подать возражения по результатам дополнительных мероприятий в течение 10 дней со дня окончания срока их проведения.

Также стоит отметить, что при истребовании налоговым органом у налогоплательщика дополнительных документов срок и предоставление составляет 10 дней. Однако из данного правила есть исключение. Так при истребовании документов у консолидированной группы налогоплательщиков данный срок составляет 20 дней, что объясняется особенностями КГН как субъекта налогового права.

Из всего выше описанного можно заключить, что проверка правомерности хозяйственной деятельности налогоплательщиков с точки зрения соблюдения законодательства о налогах и сборах по большому счету не является предметом камеральной проверки. Предметом камеральной проверки скорее является арифметический контроль предоставляемых налогоплательщиками данных, осуществляемый в процессе текущей деятельности налоговых органов по факту поступления к ним документов, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Так, камеральная налоговая проверка проводится на основании представленных налогоплательщиками деклараций (расчетов) в течение 3-х месяцев со дня их подачи в налоговый орган. Какого-либо специального решения для начала проведения проверки не требуется. Проверка осуществляется в четыре

¹ Максимовских Д.В. Перспективы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: сближение механизмов налогового контроля в России и за рубежом // Академический вестник. 2015. № 2(32). С. 60.

этапа должностными лицами отдела камеральных налоговых проверок, находящимися в территориальных подразделениях ФНС РФ.

Следует заметить, что приемы осуществления камеральной проверки составляют закрытую информацию. Можно лишь сказать, что они представляют собой способы выявления занижения налогоплательщиками налогооблагаемой базы без применения выездного контроля. При этом соотносится отчетность, представленная налогоплательщиком, с данными имеющимися у налогового органа и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Целесообразным на наш взгляд будет введение открытой системы проведения камеральной налоговой проверки. Практическая полезность данного нововведения заключается в возможности налогоплательщиков проверить результат камерального контроля, исправить допущенные нарушения и предупредить проведение в их отношении выездного налогового контроля.

Минусом можно назвать то, что в законодательстве отсутствует легальное определение камеральной проверки¹. Соответственно будет верным решением внести в ст. 88 НК РФ легальное определение камеральной налоговой проверки.

Также существенным, на наш взгляд, представляется вопрос о нарушении налоговыми органами 3-х месячного срока проведения камеральной проверки. Как отмечалось выше, данный вопрос является спорным. Минфин РФ указывает на невозможность продления срока проверки, однако в то же время НК РФ никоим образом не пресекает выход за пределы срока². В данной ситуации разнятся и судебная практика, с одной стороны, вступающая за и, с другой стороны, против правомерности решений, вынесенных налоговым органом вне рамок 3-х месячного срока.

В связи с изложенным, мы считаем, что необходимо внести изменения в положения действующего законодательства о камеральных налоговых проверках.

¹ Саркисянц Г.В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок // Молодой ученый. 2015. № 4. С. 421.

² Олехнович А.Н. Проблемы повышения эффективности налогового контроля в рамках осуществления деятельности налоговыми органами // Актуальные проблемы налоговой политики. 2013. № 6(146). С. 39.

А конкретно внести в ст. 88 НК РФ норму, запрещающую по общему правилу проведение камеральной налоговой проверки за пределами 3-х месячного срока. И также внести за нарушение данного положения меры ответственности. Исключение из этого правила необходимо сделать только для проведения дополнительных мероприятий камеральной налоговой проверки в случае обнаружения нарушений законодательства как говорится в п. 1 ст. 101 НК РФ. Данное положение необходимо также внести в ст. 88 НК РФ, регламентирующую процедуру проведения камеральной налоговой проверки с целью предупреждения спорных ситуаций.

2.2 Мероприятия, осуществляемые при проведении камеральной формы налогового контроля

Так в соответствии со ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации проведение камеральной налоговой проверки осуществляется на основе представления налогоплательщиками деклараций (расчетов) и иных документов, прилагаемых к декларации, а также иных документов уже имеющих в налоговом органе.

Камеральный налоговый контроль в рамках рассматриваемого вопроса является целью, а мероприятия при его проведении – инструменты достижения цели¹. Налоговая проверка реализуется путем осуществления определенного рода мероприятий.

Под мероприятиями при проведении налогового контроля понимаются установленные законодательством формы деятельности уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками лицами законодательства о налогах и сборах. Также в соответствии со ст. 7 Налогового кодекса РФ такие формы деятельности налоговых органов могут быть предусмотрены международными договорами Российской Федерации. Таким образом,

¹ Кискин В.В. Камеральные налоговые проверки // Налоги. 2011. № 21. С. 4.

мероприятия при камеральной проверке представляют собой конкретные фактические действия налогового органа, осуществляемые в целях реализации проведения налогового контроля¹.

Мероприятия налогового контроля проводятся в ходе осуществления налоговых проверок и при анализе материалов налоговых проверок в качестве факультативных действий налогового контроля (мероприятия налогового контроля, связанные с налоговыми проверками). Отдельные мероприятия налогового контроля в случаях, установленных НК РФ, могут осуществляться вне пределов налоговых проверок.

Проведение мероприятий при осуществлении камерального контроля подчиняется ряду принципов². Во-первых, законности их проведения, что объясняется законодательным закреплением перечня возможных мероприятий и запрета на проведения иных, не установленных законом. Во-вторых, соблюдение правовой процедуры. То есть законодатель установил требования к составлению процессуальных документов в ходе проведения мероприятий. В-третьих, соблюдение налоговой тайны. Нормативно утверждены виды информации, разглашение которой запрещено. К налоговой тайне относятся сведения о налогоплательщике, которые были получены в ходе проведения мероприятий налогового контроля и такие сведения не могут быть разглашены государственными органами и их должностными лицами иначе как по основаниям, предусмотренным законом. В-четвертых, принцип недопущения вреда. Данный принцип объясняется недопустимостью причинения вреда как имуществу, так и жизни и здоровью налогоплательщика. И, в-пятых, презумпция налогоплательщика. Презумпция предполагает уважение в ходе осуществления мероприятий налогового контроля личных прав и имущественных интересов налогоплательщика, а также уважение его закрепленных презумпций и прав.

¹ Спирина Л.В., Тимошенко В.А. Налоговые проверки: Учебно-практическое пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Экзамен, 2012. С. 82.

² Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов: практическое пособие / под ред. В.Л. Коротинной. М.: Система ГАРАНТ, 2011. С. 112.

Следование названным принципам органами, проводящими мероприятия налогового контроля, предоставляет возможность найти баланс при проведении налоговых проверок между соблюдением прав и законных интересов налогоплательщиков и исполнением фискальной функции государства, в лице налоговых органов, в надлежащем объеме и порядке¹.

Перечень возможных мероприятий при проведении камеральной проверки закреплен налоговым законодательством и включает в себя следующие:

- осмотр помещений и территорий;
- вызов и допрос в качестве свидетеля;
- осмотр документов и предметов;
- получение экспертного заключения;
- привлечение переводчика;
- выемка документов;
- истребование документов.

Осмотр помещений и территорий налоговые органы вправе производить с целью проверки соответствия указанных сведений в документах действительности. Должностные лица наделяются правом проводить осмотр любых используемых проверяемым лицом объекты налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории.

Налоговый орган в лице должностных лиц, осуществляя проверку на основе представленной декларации, имеет право производить осмотр помещений и территорий налогоплательщика с целью выявления обстоятельств, имеющих значение для полноты проводимого контроля².

¹ Васильева Ю.В. Правовые основы проведения налоговых проверок // Налоги. 2012. № 2. С. 25.

² Зуйкова Л.П. Новые правила проведения проверок, взыскания штрафов, уплаты налогов // Экономико-правовой бюллетень. 2012. № 10. С. 60.

Согласно пункту 1 статьи 92 Налогового кодекса РФ осмотр помещений и территорий проводится на основании мотивированного постановления должностного лица, которое осуществляет камеральную проверку. Данное постановление утверждается руководителем налогового органа либо его заместителем.

При осуществлении осмотра необходимо присутствие двух понятых. В действии могут принимать участие проверяемый налогоплательщик либо его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

Препятствование либо отказ в осмотре помещений или территории должностным лицам налогового органа, осуществляющим налоговую проверку, влечет за собой наложение административную ответственности, предусмотренной ст. 19.7.6 КоАП РФ¹.

Однако некоторые ученые высказывают мнение о том, что проведение осмотра помещений и территорий в ходе камеральной является спорным. Ссылаясь на то, что в ст.88 Налогового кодекса ничего не сказано об осмотре помещений и территорий, они утверждают о недопустимости проведения такого мероприятия при осуществлении камерального контроля и подкрепляют это мнение судебно-арбитражной практикой².

С данной позицией тяжело согласиться, так как ст. 92 Налогового кодекса, регламентирующая порядок осмотра, прямо разрешает проведение этого мероприятия при осуществлении камеральной проверки на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в случаях, предусмотренных [пунктами 8](#) и [8.1 ст.88](#) Кодекса.

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 1.

² Постановление ФАС Поволжского округа № А55-8688/2009 от 09.11.2010 г. Текст документа официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=APV;n=84005#09118159118770861>. (дата обращения 05.02.2018).

Допрос свидетеля. В качестве свидетеля может быть вызвано и допрошено любое физическое лицо, обладающее информацией об обстоятельствах, которые имеют значение для проведения налогового контроля¹. Показания свидетеля отражаются и оформляются в протоколе.

В качестве свидетеля не могут допрашиваться:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;
- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (адвокат, аудитор).

Свидетель перед дачей показаний предупреждается должностным лицом налогового органа об ответственности за отказ либо уклонение, либо за дачу заведомо ложных показаний. Об этом ставится отметка в протоколе и подписывается самим свидетелем.

Неявка свидетеля либо его уклонение от дачи показаний в случае вызова по делу о налоговом нарушении влечет за собой взыскание штрафа, установленного НК РФ (ст.128). Нормами данной статьи также регулируется и неправомерный отказ от дачи показаний, который пресекается аналогично штрафом.

Осмотр документов и предметов. Данное мероприятие допускается в случае, если налоговый орган осматривает ранее полученные документы и предметы или налогоплательщик дал свое согласие на проведение осмотра².

Субъектный состав при проведении осмотра предметов и документов аналогичен осмотру помещений и территорий. Осуществление осмотра происходит в присутствии понятых. В осмотре вправе также участвовать само

¹ Лысенко Е.А. Права налогоплательщика при дополнительных мероприятиях налогового контроля // Налоговед. 2010. № 8. С. 17.

² Солопова Н.В. Камеральная проверка // Право и экономика. 2009. № 3. С. 66.

проверяемое лицо либо его представитель и специалисты. По результатам осмотра составляется протокол.

Получение экспертного заключения. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.

Лицо, вынесшее постановление о проведении экспертизы, обязано уведомить об этом налогоплательщика и ознакомить его с постановлением, а также разъяснить права проверяемого, установленные налоговым законодательством.

Заключение составляется в письменной форме от имени эксперта. В заключении эксперта отражаются осуществленные им исследования, сделанные выводы и ответы на поставленные вопросы¹. В случае если экспертом в ходе исследований выявляются обстоятельства, имеющие значение, но не охваченные кругом поставленных перед экспертом вопросов, он вправе прикрепить выводы о данных обстоятельствах в заключение.

Эксперт вправе отказаться от дачи заключения в случае, если предоставленные ему материалы окажутся недостаточными для дачи объективных выводов либо сам эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Говоря о правах налогоплательщика, следует отметить, что на этапе назначения экспертизы он вправе дать отвод эксперту, просить о назначении эксперта из ряда указанных им лиц, предоставлять дополнительные вопросы для получения по ним заключения. На этапе проведения экспертизы проверяемый имеет право присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и

¹ Тулубенский Е.А. Налоговые проверки: опыт и перспективы правового регулирования // Арбитражные споры. 2013. № 1. С. 30.

заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

В случае неполноты или недостаточной ясности экспертного заключения может быть назначена дополнительная экспертиза, а в случае наличия сомнений в заключении или его необоснованности назначается повторная экспертиза. В первом случае экспертиза поручается тому же либо другому эксперту и только другому во втором случае.

Отказ эксперта или дача им заведомо ложного заключения влечет за собой налоговую ответственность (ст.129 НК РФ).

Истребование документов и сведений. Истребование является наиболее важным мероприятием при проведении камерального контроля¹.

Форма требования о представлении документов утверждена приказом Федеральной налоговой службы РФ², закрепляющая обязанность четко формулировать и конкретизировать требуемые сведения. Также приказом ФНС России утверждена возможность и порядок направления уведомления о требовании представления документов (информации) и порядка их представления по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи³.

В отношении данного мероприятия необходимо заметить, что долгое время существовал правоприменительный спор между нормами Налогового кодекса РФ. Во-первых, ст. 88, регулирующая порядок проведения камеральной проверки, ограничивает налоговые органы в правах на истребование документов. С другой

¹ Ильин А.Ю. Новые правила проведения налоговых проверок, оформления их результатов и истребования документов налоговыми органами // Российский налоговый курьер. 2012. № 9. С. 91.

² Приказ Федеральной Налоговой Службы России от 08 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@. Текст приказа опубликован на официальном интернет-портале правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения 06.02.2018).

³ Приказ Федеральной Налоговой Службы России «Об утверждении порядка направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@ // Российская газета. 2011. № 75.

стороны, ст. 93, распространяющаяся как на выездной, так и на камеральный контроль, закрепляет за налоговыми органами свободное право на истребование у проверяемого лица любой информации.

Итоговую черту в данном споре подвел президиум ВАС РФ. В процессе рассмотрения одного из дел суд огласил, что НК РФ разграничивает камеральную и выездную проверки и закрепляет при осуществлении каждой из них определенный объем прав и обязанностей как налогоплательщика, так и налогового органа. Таким образом, суд утвердил, что при инициировании данного мероприятия в ходе камеральной проверки необходимо пользоваться специальной нормой ст. 88 НК РФ, в силу которой при производстве контроля налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные документы и информацию, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Кодексом¹.

Так ст. 88 закрепляет три случая истребования: во-первых, истребование документов, удостоверяющих право на налоговые льготы у налогоплательщиков, пользующихся такими льготами. Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими. К налоговым льготам также относится возможность не уплачивать тот или иной налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере; во-вторых, документы, которые в соответствии с нормами НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены вместе с ней; в-третьих, истребование документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога.

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 г. № 7307/08 // Вестник ВАС РФ. 2009. № 3.

Следующее мероприятие – выемка документов. Данный вопрос является дискуссионным так ст. 88 НК РФ никоим образом не упоминает такое мероприятие. Судебная практика в данном случае также противоречива. На основании одних актов выемка в ходе камерального контроля недопустима, а на основании других актов можно сделать обратный вывод. Министерство финансов РФ в письме указывает на то, что выемка возможна только при проведении выездной проверки¹. Однако другим письмом Минфин указал возможность проведения выемки в ходе камерального контроля².

Проанализировав налоговое законодательство и судебную практику, мы можем сделать вывод, что выемка документов в отдельных случаях возможна. К ним можно отнести: во-первых, случай отказа налогоплательщика представить необходимые документы, запрашиваемые в ходе процедур истребования. И, во-вторых, в случае, если имеются достаточные основания полагать, что документы, которые являются свидетельством о нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а они необходимы для проведения проверки.

Далее привлечение переводчика. Переводчиком может быть не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода либо понимающее знаки немого или глухого физического лица. Переводчик привлекается на договорной основе. Он обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Также он предупреждается об ответственности за отказ либо уклонение от исполнения своих обязанностей или заведомо ложный перевод, о чем совершается отметка в протоколе, которая подтверждается подписью переводчика.

¹ Письмо Министерства финансов РФ от 24 ноября 2008 г. № 03-07/1-471. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902130806/. (дата обращения 08.02.2018).

² Письмо Министерства финансов РФ от 07 июня 2006 г. № 03-02-07/1-141. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902225546/. (дата обращения 08.02.2018).

Таким образом, мероприятия, осуществляемые при проведении камеральной налоговой проверки – это различные действия налоговых органов с целью проверки соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

К мероприятиям в данном случае относят: осмотр помещений и территорий, вызов и допрос в качестве свидетеля, осмотр документов и предметов, получение экспертного заключения, привлечение переводчика, истребование документов, получение объяснений от проверяемого лица а также выемку документов.

Следует отметить, что применение отдельных мероприятий является спорным. Так, например, вызывает вопросы законность осуществления осмотра помещений при проведении камеральной налоговой проверки, что объясняется отсутствием в ст. 88 НК РФ нормы, допускающей такое мероприятие. Однако в то же время ст. 92 НК РФ разрешает осмотр помещений при проведении камеральной налоговой проверки на основе декларации по налогу на добавленную стоимость. Исходя из сказанного, мы предлагаем внести в п. 8 ст. 88 НК РФ положение, допускающее осуществления осмотра помещений в случае, указанном в ст. 92 НК РФ.

Также дискуссионным является вопрос о применении в ходе камеральной налоговой проверки такого мероприятия, как выемка документов. Ст. 88 НК РФ ничего не говорит о выемке, однако на практике суд признают при определенных обстоятельствах такие действия налоговых органов правомерными. Например, при отказе проверяемого лица от представления документов, а также при угрозе уничтожения, сокрытия или изменения документов. Таким образом, мы предлагаем внести в ст. 88 НК РФ норму, разрешающую проведения выемки документов в ходе осуществления камеральной налоговой проверки.

2.3 Особенности проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков

Прежде чем говорить об особенностях проведения налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков необходимо разобраться, что вообще представляет собой данное явление.

Итак, НК РФ признает консолидированной группой налогоплательщиков добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на предусмотренных налоговым законодательством условиях в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

Однако до сих пор остается открытым вопрос о месте КГН в системе субъектов налогового права и является ли она вообще субъектом налогового права. НК РФ, говоря о положении консолидированной группы в налоговом правоотношении, не указывает напрямую, является ли она субъектом налогового правоотношения¹. Если взглянуть на структуру Налогового кодекса, то можно увидеть, что нормы о КГН находятся в разделе, говорящем о налогоплательщиках и плательщиках сборов. Итак, опираясь на структурное расположение положений о консолидированной группе, можно предположить, что воля законодателя направлена на включение в круг возможных субъектов налогового права КГН (консолидированной группы налогоплательщиков).

Некоторые авторы выступают с мнением, что консолидированная группа налогоплательщиков самостоятельным субъектом налогового права не является, так как добровольное объединение налогоплательщиков-организаций в такую группу, определенным образом перераспределяет права и обязанности каждого

¹ Шиткина И.С. Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков // Хозяйство и право. 2012. № 5. С. 11.

участника, касательно исчисления и уплаты налога на прибыль организаций (в том числе выделяется ответственный участник), но не обуславливает возникновение нового субъекта, наделенного собственными правами и обязанностями¹.

По утверждениям Д.В. Винницкого структура налоговой консолидации рассчитывает на признание особого сложного коллективного субъекта в качестве группы, которой и приписываются определенные налоговые права и обязанности и по отношению к которой, определяется совокупный финансовый результат в целях взимания налога на прибыль².

Считаю целесообразным согласиться с мнением Д.В. Винницкого. Консолидированная группа налогоплательщиков вполне может быть, с определенной долей условности, с учетом специфики ее регулирования, представлена как особый сложный коллективный субъект налогового права. Особым субъектом КГН может быть названа из-за своей нестандартной природы, как добровольного объединения действующих отдельных плательщиков налога на прибыль, объединившихся, путем заключения договора в цельный субъект – консолидированную группу налогоплательщиков.

Так, КГН объединяет юридически самостоятельные организации с отдельными балансами, расчетными счетами, порядками ведения бухгалтерского и налогового учета

Порядок создания и деятельности КГН регулируется как федеральным законодательством (НК РФ), так и разъяснениями Министерства финансов РФ³, однако они являются ненормативными актами и носят адресный характер.

¹ Курбатов Т.Ю. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков // Финансовое право. 2013. № 7. С. 26.

² Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2016. С. 109.

³ Письмо Министерства финансов России от 16 марта 2012 г. № 07-02-06/56. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.audarinfo.ru/na/article/view/type_id/7/doc_id/28340/. (дата обращения 01.03.2018).

Суть создания КГН заключается в том, что участники суммируют прибыль и убытки, связанные с деятельностью каждого из них, тем самым консолидируя налоговую базу и объединяя несколько организаций в одну крупную, что позволяет им снизить налог на прибыль и уменьшить объем налогового контроля¹.

Налоговое администрирование консолидированной группы налогоплательщиков заключается в постановке ее на учет в налоговых органах, а также осуществлении налоговых проверок в отношении участников КГН в части начисления и уплаты налога на прибыль организаций².

В случае, если на дату регистрации консолидированной группы она не администрируется в межрегиональной (межрайонную) инспекцию России по крупнейшим налогоплательщикам, то перевод на такое положение производится в соответствии с «Критериями отнесения организаций-юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровне», утвержденных приказом ФНС России³.

Для оптимизации и рационализации процесса сбора, систематизации и анализа о КГН в Федеральной налоговой службе России сформирован информационный ресурс «Учет консолидированных групп». В данный инструмент регулирования КГН состоит из сведений о группе, договоре о ее создании, об участниках группы, и также соглашения об изменении договора.

Налоговое администрирование тесно связано с налоговым контролем, который является его составляющим элементом.

Проведение в отношении консолидированной группы налогоплательщиков налогового контроля имеет ряд особенностей. Можно ясно утверждать, что это

¹ Новоселов К.В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций: дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург. 2005. С. 103.

² Шальнева М.С., Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 6. С. 42.

³ Приказ Федеральной налоговой службы России «О внесении изменений в приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@» от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

напрямую связано с особым статусом КГН как коллективного субъекта налоговых отношений.

Законодатель с самого начала утвердил разграничение в методах и формах налогового контроля, а также связанных с ним обязанностях налогоплательщиков в целях повышения оптимизации и объективности налогообложения, которым содействует учет исключительных свойств деятельности налогоплательщиков и связанные с этим риски нарушения законодательства о налогах и сборах. Основным условием деятельности налоговой системы является проведение высокоэффективного и результативного налогового контроля¹.

Как уже было сказано выше основной формой осуществления налогового контроля являются налоговые проверки. Вариации налоговых проверок являются самостоятельными и могут проводиться отдельно друг от друга, что подкрепляется положениями ФНС РФ².

Далее рассмотрим вопрос проведения налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков.

В процессе проведения налоговой проверки происходит столкновение взглядов и интересов государства и конкретной организации. Так С.К. Содномова говорит о том, что исключительной предпосылкой столкновения в ходе проведения проверки интересов налоговых органов и налогоплательщиков и главной составляющей проверки является осуществление контроля соответствия налоговых обязательств исчисленных и исполненных налогоплательщиком положениям, установленным налоговым законодательством³.

По мнению А.П. Киреенко деятельность налоговых органов как таковая не может являться обеспечительным средством правомерного поведения налогоплательщиков и уж тем более строить идеальную систему

¹ Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата / авт. колл. под редакцией И.И. Кучерова. М.: Издательство Юрайт, 2014. С. 485.

² Письмо Федеральной налоговой службы России «О проведении выездной и камеральной налоговых проверок одновременно» от 13 марта 2014 г. № ЕД-4-2/4529 // Нормативные акты для бухгалтера. 2014. № 8.

³ Содномова С. К. Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. С. 93.

налогообложения, полностью исключаящую совершение правонарушений.¹ Налоговые органы осуществляют свою деятельность в пределах действующей на данный момент налоговой системы. Их деятельность регулируется как положениями, установленными налоговым правом, так и совокупностью установленных законом налогов и сборов. Рассматривая налоговые органы как составную часть системы сбора налогов можно определить их задачи как обеспечение действия налоговой системы путем соблюдения норм налогового права и сбора установленных налогов.

Камеральная налоговая проверка консолидированной группы налогоплательщиков проводится с целью выявить, насколько точно они соблюдают законодательство о налогах и сборах². Предметом осуществления налоговой проверки КГН является налог на прибыль.

На осуществление контроля за деятельностью консолидированной группы налогоплательщиков распространяются общие положения о проведении камеральной налоговой проверки.

Камеральная проверка является формой текущего документального налогового контроля. Камеральная проверка по консолидированной группе в соответствии с налоговым законодательством производится на основании налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также других документов о деятельности этой группы, имеющих у налогового органа.

В ходе осуществления камеральной проверки в случае, если представленной в налоговый орган информации недостаточно для объективного контроля, проверяющие должностные лица вправе в соответствии с налоговым законодательством истребовать у группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по

¹ Киреенко А. П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2004. С. 114.

² Кондрашова Н.А. Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации // Налоги и финансовое право. 2012. № 10. С. 225.

консолидированной группе налогоплательщиков, в том числе и документы, связанные с другими участниками группы.

Общий порядок осуществления камеральной проверки деклараций (расчетов) по налогу на прибыль, установленный НК РФ, распространяется и на консолидированные группы налогоплательщиков¹. Камеральная проверка производится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных ответственным участником этой группы, а также иных документов о деятельности этой группы, наличествующей у налогового органа. При проведении камеральной налоговой проверки по КГН налоговый орган вправе истребовать у ответственного участника этой группы копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по КГН, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы.

Таким образом, лицом, которое представляет в налоговый орган необходимые пояснения и документы, является ответственный участник консолидированной группы².

НК РФ ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков признает участника такой группы, на которого в соответствии с договором о создании возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков и который в правоотношениях по исчислению и уплате указанного налога пользуется теми же правами и несет те же обязанности, что и налогоплательщики налога на прибыль организаций.

Как видим, в случае необходимости получения дополнительных сведений налоговый орган вправе истребовать таковые только у ответственного участника

¹ Бабенко Д.А. Введение института консолидированных групп: предварительные итоги и основные последствия // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 243.

² Крохина Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – новый субъект налогового права // Финансовое право. 2013. № 4. С. 28.

группы и, следовательно, все испрашиваемые документы, сведения и пояснения в налоговый орган представляет также ответственный участник¹.

По общему правилу срок представления документов по требованию налогового органа составляет 10 дней, однако в случае истребования у консолидированной группы налогоплательщиков данный срок увеличивается до 20 дней. Верно, предположить, это связано с тем, что налоговый орган направляет требование о представлении необходимых документов ответственному участнику консолидированной группы, которому в свою очередь потребуется некоторое время для получения соответствующих документов от иных участников группы².

Таким образом, на основе проведенного исследования можно сделать ряд выводов. Во-первых, консолидированную группу налогоплательщиков условно можно представить как нетрадиционный сложный коллективный субъект налогового правоотношения. Это вызвано ее нестандартной природой добровольного объединения на основе договора. Во-вторых, контроль за деятельностью КГН подчиняется общему порядку проведения камеральной проверки. Проверке подвергаются декларации (расчеты) на прибыль организаций по консолидированной группе. Отличительным критерием в порядке осуществления проверки является то, что срок представления документов при их истребовании составляет не 10, а 20 дней, что объясняется сложностью КГН как субъекта. В-третьих, следует заметить, что от имени консолидированной группы действует ответственный участник. Он является представителем КГН на основании закона и имеет в связи с этим ряд прав и обязанностей. Так, ответственный участник подает налоговую декларацию в налоговые органы и взаимодействует с ними при проведении камеральной проверки.

Рассмотрев и проанализировав плюсы и минусы возможного создания консолидированной группы налогоплательщиков, как для самих ее организаций-

¹ Бабаева Ф.Г., Баннова К.А., Жданова А.Б. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков в Российской Федерации // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 3. С. 6.

² Козенкова Т.А., Зачупейко И.А. Налогообложение прибыли в консолидированных налоговых группах // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 8-9. С 32.

участников, так и для государства, и равным образом исследовав правовое налоговое регулирование КГН, можно говорить о том, что консолидированные группы требуют особого подхода к рассмотрению их положения, к установлению и проведению налогового администрирования, поскольку они, бесспорно, существенно влияют на экономику.

Существенное влияние на экономику объясняется тем, что создание КГН направлено на объединение взаимозависимых налогоплательщиков. То есть, признавая себя консолидированной группой, налогоплательщики в то же время признают себя взаимозависимыми лицами. На основе анализа судебной практики можно твердо сказать, что в настоящий момент в экономике России между ее субъектами зачастую возникают отношения, в рамках которых одно лицо обладает возможностью влиять на другое лицо в целях принятия определенных решений. В рамках данных отношений соглашения о гражданско-правовых обязательствах и их экономические результаты могут поддаваться воздействию со стороны согласованной воли участников в целях манипулирования налоговой базой. Соответственно подобными действиями взаимозависимые лица могут оказывать значительное влияние на налоговые платежи, занижая их и оказывая отрицательное воздействие на бюджет. И в соответствии с вышесказанным такие отношения между лицами подвержены пристальному наблюдению и регулированию со стороны государства.

Вместе с тем, стоит отметить, что на сегодняшний день в России зарегистрировано в качестве консолидированных групп налогоплательщиков только 16 субъектов.

В связи с чем в рамках темы выпускной квалификационной работы предлагаем в целях стимулирования налогоплательщиков к признанию себя консолидированными группами налогоплательщиков увеличить срок представления документов по требованию налоговых органов до 30 дней.

2.4 Органы, осуществляющие проведение камерального налогового контроля

Органы налогового контроля в Российской Федерации являются составной частью системы государственных органов. Они представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В Российской Федерации функции органов налогового контроля осуществляет Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения. Также в случаях, установленных законом, их могут осуществлять и иные органы (таможенные органы, органы внутренних дел). Некоторые полномочия в сфере налогового контроля и налогообложения переданы Министерству финансов и Счетной палате РФ¹.

Территориальная налоговая инспекция является частью единой централизованной системы налоговых органов, производящих контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, безошибочностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения уплаты налогов и сборов и иных обязательных платежей на конкретной территории².

Рассматриваемая инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации.

Свою деятельность подразделение осуществляет в соответствии Конституцией РФ, НК РФ, федеральными законами, иными законодательными актами России, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и правительства Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов власти субъектов Российской Федерации и актами органов

¹ Афанасьева Л.В. Камеральные проверки как элемент текущего налогового контроля // Арбитражная налоговая практика. 2004. № 8. С. 21.

² Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: Учебник. 7-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2008. С. 233.

местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Инспекцию возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности руководителем ФНС России. Полномочия руководителя утверждены Приказом Минфина РФ «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы»¹.

Федеральная налоговая служба одновременно осуществляет множество различных функций. Поэтому состоит она из нескольких отделов. В каждом территориальном подразделении ФНС РФ имеются отделы камеральных проверок. Данные отделы камеральных проверок являются структурными подразделениями налоговой инспекции. Наличие нескольких камеральных отделов обусловлено разделением их компетенции на различные виды налогов. В задачи данных отделов входит изучение и анализ хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в целях осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах².

Регулирование работы отделов камеральных налоговых проверок подчиняется положению об отделе камеральных проверок, который утверждается руководителем инспекции.

Объектом камеральных проверок выступают государственные и негосударственные предприятия, индивидуальные предприниматели и юридические лица. Касательно предприятий, следует отметить то, что оно должно заниматься коммерческой деятельностью на территории РФ³.

Действующий отдел камеральных налоговых проверок состоит из квалифицированных специалистов. Такие специалисты должны иметь высокую

¹ Приказ Министерства финансов России «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» от 17 июля 2014 г. № 61н // Российская газета. 2014. № 287.

² Мелкова Р.А. Камеральная налоговая проверка // Налоговед. 2010. № 11. С. 14.

³ Горкунов И. В. Организация и проведение налоговых проверок// Налоговый вестник. 2010. № 6. С. 35.

квалификацию, и также вне зависимости от их специализации они должны обладать хорошими знаниями налогового законодательства.

Сотрудники камерального отдела осуществляют проверку на месте, не выезжая на территорию налогоплательщика. С этим связано то, что на них возлагается выполнение достаточно большого объема работы¹. Такие как:

- осуществление проверки и связанных с ней контрольных мероприятий;
- сбор необходимой информации о проверяемом налогоплательщике;
- принятие решений и мер в случае выявления ошибок и недочетов;
- производство аналитической деятельности;
- составление уведомлений, справок и иных документов;
- исчисление налогов и сборов;
- взаимодействие с налогоплательщиками по поводу проведения камеральной проверки;
- выявление и анализ схем уклонения от налогообложения, разработка решений по их пресечению;
- отбор налогоплательщик в целях проведения в их отношении в последующем выездных налоговых проверок.

Контролирующие мероприятия отдела камеральных проверок затрагивают налоговые вычеты, применение налоговых ставок и соблюдение законодательных положений.

Сбор информации о налогоплательщике проводится на случай проведения в его отношении в будущем выездной проверки. Сбор в данном случае производится тщательным образом, детально рассматривается любая информация о проверяемом лице.

Осуществляя анализ полученной и добытой информации, сотрудники отдела камеральных проверок стараются выявить попытки уклонения

¹ Полтева А. М. Правовые и организационные проблемы проведения камеральных налоговых проверок // Налоги. 2008. № 17. С. 27.

налогоплательщика от налогообложения и снижения налоговой базы. На основе выводов по этим данным налоговый орган разрабатывает предложения по предотвращению таких действий.

В каждом подразделении ФНС России для специалистов отдела камеральных проверок действует должностной регламент государственного налогового инспектора. Регламент устанавливается в соответствии с регистрационным кодом, утвержденным Указом Президента Российской Федерации «О Реестре должностей федеральной государственной гражданской службы»¹. Регламент содержит в себе несколько глав, регулирующих деятельность специалистов отдела проверок. В него включаются общие положения, затрагивающие вопросы назначения инспекторов. Далее говорится о квалификационных требованиях, включающих наличие высшего профессионального образования, профессиональных знаний и навыков. Затем упоминается о правах, обязанностях и ответственности налоговых инспекторов, связанных с гражданской службой, предусмотренные Федеральным законом «О государственной гражданской службе Российской Федерации»². Также в регламенте устанавливаются вопросы, по которым налоговый инспектор вправе либо обязан принимать решения самостоятельно. Равным образом регламент упоминает оказание государственных услуг гражданам и организациям, порядок служебного взаимодействия, показатели результативности и эффективности деятельности служащих.

Возглавляет отдел камеральных проверок руководитель, наделенный рядом полномочий. В обязанности руководителя входят:

- деятельность по организации работы всего отдела;
- осуществление взаимодействия с иными отделами инспекции;

¹ Указ Президента Российской Федерации «О Реестре должностей федеральной государственной гражданской службы» от 31 декабря 2005 г. № 1574 // Российская газета. 2006. № 2.

² Федеральный закон «О государственной гражданской службе Российской Федерации» от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

- решение вопросов по набору высококвалифицированных кадров;
- формирование должностных инструкций;
- осуществление контроля за деятельностью специалистов отдела.

Деятельность руководителя подчиняется должностному регламенту начальника отдела камеральных налоговых проверок. Структура данного акта идентична структуре регламента специалистов отдела. Общие положения акта регулируют вопросы назначения и подчинения руководителя отдела камеральных проверок¹. Особенности существуют в предъявляемых квалификационных требованиях. Так к начальнику помимо наличия профессионального образования, профессиональных знаний и навыков предъявляется требование наличия не менее двух лет стажа гражданской службы (государственной службы иных видов) или не менее четырех лет стажа работы по специальности. Также регламентом детально излагаются права, обязанности и ответственность руководителя отдела. Этим же документом утверждены вопросы, по которым начальник отдела вправе либо обязан принимать решения самостоятельно. Так начальник вправе самостоятельно:

- организовывать работу отдела инспекции по осуществлению задач и функций, возложенных на отдел;
- принимать решения по обеспечению соблюдения налоговой и иной охраняемой законом тайны в соответствии с НК РФ, федеральными законами, иными нормативными, правовыми актами;

Данный перечень является открытым, так как сюда относятся и иные вопросы, не закрепленные в регламенте.

Равным образом руководитель обязан самостоятельно принимать решения по:

¹ Ордынская Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / под ред. Л. С. Кириной. М.: Издательство Юрайт, 2015. С. 288.

- выполнению поручений ФНС России, Управления ФНС России по субъекту;
- реализации функций налогового администрирования;
- осуществлению информационной работы по подготовке ответов на запросы из внешних источников с учетом требований законодательства по защите информации.

Налоговые органы в ходе осуществления камеральной проверки используют разнообразные виды взаимодействия с правоохранительными, контролирующими и иными государственными органами¹.

Сотрудничество налоговых и таможенных органов направлено на благоприятное развитие отношений в сфере внешне торговли. Такое взаимодействие может осуществляться в разнообразных формах. К примеру, таможенная служба обладает широкими полномочиями по осуществлению налогового контроля, связанного с налогами на товары, перемещаемые через границу РФ.

Положения о взаимодействии ФНС и таможенной службы установлены Соглашением «О сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы»². Соглашением установлены основные направления взаимодействия данных органов: во-первых, обмен информацией с целью контроля за соблюдением законодательства, во-вторых, осуществление контроля за участниками внешнеэкономической деятельности.

Некоторые полномочия налоговых органов связаны с сотрудничеством МВД и ФНС РФ. Совместная деятельность данных учреждений основывается на предупреждении, выявлении и пресечении противозаконных деяний налогоплательщиков, предусмотренных Уголовным кодексом РФ. Следственно,

¹ Кобзарь-Фролова М. Н. Правовые проблемы взаимодействия налоговых органов и органов МВД по предупреждению налоговой деликтности // Финансовое право. 2010. № 1. С. 48.

² Соглашение «О сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы» от 21 января 2010 г. № 01-69/1. Текст соглашения официально опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 18.03.2018).

можно сказать, что помимо основной деятельности, налоговые органы осуществляют и правоохранительную функцию¹. В ходе осуществления данной функции налоговые органы проводят специальные мероприятия и процедуры с целью сбора доказательств нарушения законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, камеральный налоговый контроль осуществляется в основном налоговыми органами, однако они могут в ходе осуществления проверки взаимодействовать с иными государственными органами, к которым относятся таможенные и правоохранительные органы.

Однако в сфере организации камерального налогового контроля существуют некоторые проблемы. Необходимо заметить, что в деятельности компетентных органов наблюдается низкая качественность и неоперативность выполнения функций. По-прежнему стоит вопрос коррупции и теневых проверках².

Проблемы в данной области основываются на том, что система налогового контроля в РФ достаточно сложна, что порождает несогласованность действий уполномоченных органов и ненадлежащее выполнение ими своих функций.

Несмотря на вышеуказанные проблемы, стоит отметить, что в последние годы контрольная деятельность налоговых органов стала более эффективной, но все же недостаточной. Так проведение камеральной налоговой проверки осложняется затруднениями как правового, так и практического свойства. Для решения данных проблем необходимы некоторые изменения в законодательстве.

Итак, камеральная налоговая проверка является основным средством контрольной работы налоговых органов РФ, которое позволяет тщательно и объективно проконтролировать соблюдение налогоплательщиком налогового законодательства. Камеральная налоговая проверка осуществляется квалифицированными специалистами отдела камеральных налоговых проверок,

¹ Верстова М. Е. Основные приоритеты, принципы и направления совершенствования взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по обеспечению исполнения налогоплательщиками своих обязанностей // Финансовое право. 2010. № 5. С. 26.

² Столяренко В. М. Никитин А. Н. Правовое регулирование правоохранительной деятельности полиции в сфере экономики // Финансовое право. 2012. № 2. С. 18.

являющегося структурным элементом территориального подразделения ФНС РФ. Основной функцией специалистов является осуществление текущего контроля отчетности налогоплательщиков по мере поступления налоговых деклараций.

Говоря конкретно о камеральных проверках, следует заметить, что одна из важнейших целей в этом вопросе – совершенствование действующего программного обеспечения процедуры таких проверок и отбора налогоплательщиков для дальнейшего проведения выездных проверок. В данном направлении мы считаем необходимым создание открытого электронного информационного ресурса, с помощью которого добросовестный налогоплательщик сможет ознакомиться с предварительными результатами проведения камеральной налоговой проверки и устранить причины, которые могут привести к проведению выездной налоговой проверки. Соответственно в предлагаемом электронном ресурсе должны содержаться критерии отбора налогоплательщиков для проведения выездной проверки в рамках камеральной налоговой проверки. Однако на данный момент отсутствуют нормативные положения, затрагивающие процедуру и критерии отбора в ходе камеральной налоговой проверки лиц для последующего выездного налогового контроля.

Таким образом, мы предлагаем внести в ст. 88 НК РФ, регламентирующую проведение камеральной налоговой проверки, нормы, регулирующие процедуру и устанавливающую критерии отбора лиц для осуществления выездной налоговой проверки на основе критериев, утвержденных приказом ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»¹. Таких как: отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг); неоднократное приближение к предельному значению установленных НК

¹ Приказ Федеральной налоговой службы России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ // Документы и комментарии. 2007. № 12.

РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы и др.

Также для дальнейшего повышения эффективности деятельности налоговых органов в сфере камерального контроля необходимо также внести законодательные положения о создании единой информационной базы между налоговыми, таможенными, правоохранительными и иными органами¹.

Усовершенствование программных систем, на наш взгляд, придадут камеральному контролю наибольшую эффективность. Полная автоматизация проведения камеральной проверки важнейший способ решения ее оперативности. А также это приведет к исключению недобросовестного субъективного фактора.

Таким образом, мы выяснили, что камеральная проверка выполняет важную роль в системе налогового контроля. Нужно помнить о необходимости постоянного совершенствования процесса ее осуществления. Так как результативность всей налоговой системы зависит от каждого ее элемента. И только в случае сбалансированного положения налоговой системы наше государство добьется повышения уровня экономики.

¹ Семенов А.С. Взаимодействие налоговых органов и подразделений по налоговым преступлениям органов внутренних дел при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах // Налоги и налогообложение. 2009. № 4. С. 24.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Новый этап развития налоговых отношений связан с наступлением 1990-х годов. Происходят огромнейшие изменения в экономической жизни России. В декабре 1991 г. была практически сформирована налоговая система России. С января 1992 г. Налоговая служба становится центральным федеральным органом, отдельным от Министерства финансов.

В течение последних двадцати пяти лет налоговая служба претерпела многократные изменения, как в части структуры, так и в части полномочий.

Возникновение и становление налогового контроля в России – это поэтапный процесс образования налогов и их взимания, формирования способов и мер по контролю за их сбором, эволюция налоговой системы государства.

На современном этапе в России происходит совершенствование законодательства о налогах и сборах. Основной тенденцией является применение новых способов осуществления налогового контроля, используя как свой собственный национальный опыт, так и международные знания и практику.

Таким образом, налоговый контроль – это один из эффективнейших и действенных средств предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах. Именно этим и объясняется такое подробное и детальное законодательное регулирование данного вопроса и достаточно большое внимание к осуществлению контроля: производится повышение его эффективности, рассматриваются и принимаются новые законодательные положения, улучшается техническое и кадровое обеспечение налоговых органов.

Формы налогового контроля направлены на уменьшение ситуаций, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах. Это действительно важно для нашего государства, так как правонарушения в данной сфере представляют собой крупную угрозу экономической безопасности и финансовой стабильности страны, инициируют общественную напряженность и социальную неустойчивость.

Налоговая проверка – это форма налогового контроля, представляющая собой совокупность действий налоговых органов, направленных на контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов. На данный момент выделяют следующие виды налоговых проверок: камеральный и выездные налоговые проверки, а также налоговый мониторинг.

Необходимо заметить, что, несмотря на наличие отличительных черт, камеральные и выездные налоговые проверки неразрывно связаны друг с другом. Так, одним из результатов проведения камеральной налоговой проверки является отбор лиц, в отношении которых будут проведены выездные налоговые проверки. Также при проведении выездных налоговых проверок учитываются сведения, полученные при осуществлении камеральной налоговой проверки.

Напротив, налоговый мониторинг как вид налоговой проверки заменяет собой камеральный и выездной контроль, которые не проводятся за период осуществления первого.

Таким образом, эффективное проведение камеральной налоговой проверки способствует получению лучших результатов при проведении выездной налоговой проверки.

Налоговая система, а соответственно и налоговый контроль, всякого государства обладает своими характерными особенностями, которые обуславливаются общественным менталитетом, традициями, состоянием экономики и т.п.

Можно выделить ряд общих, объединяющих налоговые системы различных стран, положений:

- наличие налогового законодательства, обеспечивающего баланс интересов государства и налогоплательщиков.

Законодательство о налоговом контроле направлено на поддержку баланса между правами и обязанностями налоговых органов и налогоплательщиков.

Другими словами, насколько бы ни были широки права налоговых органов, им противостоит строгая защита прав налогоплательщиков.

- Упорядоченная, законодательно закреплённая, процедура налогового контроля.

Одним из важных признаков налогового контроля в зарубежных странах является тщательная, подробная и непротиворечивая нормативная правовая регламентация форм, приемов и процедур налогового контроля.

- Консультирование налогоплательщиков относительно вопросов налогового контроля.

Данное положение говорит об обеспечении информационно-правовой поддержке гражданам и организациям по различным вопросам, связанным с уплатой налогов и сборов и соблюдением законодательства о них.

- Оптимальная и рациональная система выбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок.

Несмотря на различия в процедуре проведения контроля, во всех странах присутствуют законодательно закреплённые критерии отбора проверяемых лиц, с тем чтобы контроль осуществлялся не ради факта его проведения, а с целью реального выявления нарушений налогового законодательства.

Камеральная налоговая проверка проводится на основании представленных налогоплательщиками деклараций (расчетов) в течение 3-х месяцев со дня их подачи в налоговый орган. Какого-либо специального решения для начала проведения проверки не требуется. Проверка осуществляется в четыре этапа должностными лицами отдела камеральных налоговых проверок, находящимися в территориальных подразделениях ФНС РФ.

Следует заметить, что приемы осуществления камеральной проверки составляют закрытую информацию. Можно лишь сказать, что они представляют собой способы выявления занижения налогоплательщиками налогооблагаемой базы без применения выездного контроля. При этом соотносится отчетность,

представленная налогоплательщиком, с данными имеющимися у налогового органа и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Целесообразным на наш взгляд будет введение открытой системы проведения камеральной налоговой проверки. Практическая полезность данного нововведения заключается в возможности налогоплательщиков проверить результат камерального контроля, исправить допущенные нарушения и предупредить проведение в их отношении выездного налогового контроля.

Минусом можно назвать то, что в законодательстве отсутствует легальное определение камеральной проверки. Соответственно будет верным решением внести в ст. 88 НК РФ легальное определение камеральной налоговой проверки: «Камеральная налоговая проверка – это проверка, направленная на контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, осуществляемая по месту нахождения налогового органа на основе представляемых налогоплательщиками деклараций (расчетов)».

Также существенным, на наш взгляд, представляется вопрос о нарушении налоговыми органами 3-х месячного срока проведения камеральной проверки. Как отмечалось выше, данный вопрос является спорным. Минфин РФ указывает на невозможность продления срока проверки, однако в то же время НК РФ никоим образом не пресекает выхождение за пределы срока. В данной ситуации разнится и судебная практика, с одной стороны, вступающая за и, с другой стороны, против правомерности решений, вынесенных налоговым органом вне рамок 3-х месячного срока.

Для совершенствования механизма проведения камеральной налоговой проверки предлагаем внести следующую поправку. Дополнить п. 2 ст. 88 НК РФ следующим: «Запрещается нарушение трех месячного срока проведения камеральной налоговой проверки, если иное не установлено настоящим Кодексом». И также внести за нарушение данного положения меры ответственности. Исключение из этого правила необходимо сделать только для проведения дополнительных мероприятий камеральной налоговой проверки в

случае обнаружения нарушений законодательства как говорится в п. 1 ст. 101 НК РФ. Данное положение необходимо также внести в ст. 88 НК РФ, регламентирующую процедуру проведения камеральной налоговой проверки с целью предупреждения спорных ситуаций.

Таким образом, мероприятия, осуществляемые при проведении камеральной налоговой проверки – это различные действия налоговых органов с целью проверки соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

К мероприятиям в данном случае относят: осмотр помещений и территорий, вызов и допрос в качестве свидетеля, осмотр документов и предметов, получение экспертного заключения, привлечение переводчика, истребование документов, получение объяснений от проверяемого лица, а также выемку документов.

Следует отметить, что применение отдельных мероприятий является спорным. Так, например, вызывает вопросы законность осуществления осмотра помещений при проведении камеральной налоговой проверки, что объясняется отсутствием в ст. 88 НК РФ нормы, допускающей такое мероприятие. Однако в то же время ст. 92 НК РФ разрешает осмотр помещений при проведении камеральной налоговой проверки на основе декларации по налогу на добавленную стоимость. Исходя из сказанного, предлагаем дополнить п. 8 ст. 88 НК РФ следующим содержанием: «Должностное лицо налогового органа, производящее камеральную налоговую проверку на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в случаях, предусмотренных абзацем 1 пункта 8 и пунктом 8.1 настоящей статьи, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка».

Также дискуссионным является вопрос о применении в ходе камеральной налоговой проверки такого мероприятия, как выемка документов. Ст. 88 НК РФ ничего не говорит о выемке, однако на практике суды признают при определенных обстоятельствах такие действия налоговых органов правомерными.

Например, при отказе проверяемого лица от представления документов, а также при угрозе уничтожения, сокрытия или изменения документов. Таким образом, для более полного и верного осуществления камеральной налоговой проверки предлагаем внести следующую поправку. Дополнить ст. 88 НК РФ следующим пунктом: «Допускается производство в ходе проведения камеральной налоговой проверки выемки документов. Выемка документов в ходе осуществления камеральной налоговой проверки осуществляется по правилам, установленным статьей 94 настоящего Кодекса».

Рассмотрев и проанализировав плюсы и минусы возможного создания консолидированной группы налогоплательщиков, как для самих ее организаций-участников, так и для государства, и равным образом исследовав правовое налоговое регулирование КГН, можно говорить о том, что консолидированные группы требуют особого подхода к рассмотрению их положения, к установлению и проведению налогового администрирования, поскольку они, бесспорно, существенно влияют на экономику.

Существенное влияние на экономику объясняется тем, что создание КГН направлено на объединение взаимозависимых налогоплательщиков. То есть, признавая себя консолидированной группой, налогоплательщики в то же время признают себя взаимозависимыми лицами. Своими действиями взаимозависимые лица могут оказывать значительное влияние на налоговые платежи, занижая их и оказывая отрицательное воздействие на бюджет. И в соответствии с вышесказанным такие отношения между лицами подвержены пристальному наблюдению и регулированию со стороны государства.

Вместе с тем, стоит отметить, что на сегодняшний день в России зарегистрировано в качестве консолидированных групп налогоплательщиков только 16 субъектов.

В связи с чем в рамках темы выпускной квалификационной работы предлагаем в целях стимулирования налогоплательщиков к признанию себя

консолидированными группами налогоплательщиков увеличить срок представления документов по требованию налоговых органов до 30 дней.

Камеральный налоговый контроль осуществляется в основном налоговыми органами, однако они могут в ходе осуществления проверки взаимодействовать с иными государственными органами, к которым относятся таможенные и правоохранительные органы.

Однако в сфере организации камерального налогового контроля существуют некоторые проблемы. Необходимо заметить, что в деятельности компетентных органов наблюдается низкая качественность и неоперативность выполнения функций.

Проблемы в данной области основываются на том, что система налогового контроля в РФ достаточно сложна, что порождает несогласованность действий уполномоченных органов и ненадлежащее выполнение ими своих функций.

Несмотря на вышеуказанные проблемы, стоит отметить, что в последние годы контрольная деятельность налоговых органов стала более эффективной, но все же недостаточной. Так проведение камеральной налоговой проверки осложняется затруднениями как правового, так и практического свойства. Для решения данных проблем необходимы некоторые изменения в законодательстве.

Итак, камеральная налоговая проверка является основным средством контрольной работы налоговых органов РФ, которое позволяет тщательно и объективно проконтролировать соблюдение налогоплательщиком налогового законодательства. Камеральная налоговая проверка осуществляется квалифицированными специалистами отдела камеральных налоговых проверок, являющегося структурным элементом территориального подразделения ФНС РФ. Основной функцией специалистов является осуществление текущего контроля отчетности налогоплательщиков по мере поступления налоговых деклараций.

Говоря конкретно о камеральных проверках, следует заметить, что одна из важнейших целей в этом вопросе – совершенствование действующего программного обеспечения процедуры таких проверок и отбора

налогоплательщиков для дальнейшего проведения выездных проверок. В данном направлении считаем необходимым создание открытого электронного информационного ресурса, с помощью которого добросовестный налогоплательщик сможет ознакомиться с предварительными результатами проведения камеральной налоговой проверки и устранить причины, которые могут привести к проведению выездной налоговой проверки.

Таким образом, предлагаем внести в ст. 88 НК РФ, регламентирующую проведение камеральной налоговой проверки, нормы, регулирующие процедуру и устанавливающую критерии отбора лиц для осуществления выездной налоговой проверки на основе критериев, утвержденных приказом ФНС РФ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

Также для дальнейшего повышения эффективности деятельности налоговых органов в сфере камерального контроля необходимо также внести законодательные положения о создании единой информационной базы между налоговыми, таможенными, правоохранительными и иными органами.

Усовершенствование программных систем, на наш взгляд, придадут камеральному контролю наибольшую эффективность. Полная автоматизация проведения камеральной проверки важнейший способ решения ее оперативности. А также это приведет к исключению недобросовестного субъективного фактора.

Таким образом, камеральная проверка выполняет важную роль в системе налогового контроля. Нужно помнить о необходимости постоянного совершенствования процесса ее осуществления при обязательном соблюдении интересов государства и налогоплательщиков. Так как результативность всей налоговой системы зависит от каждого ее элемента. И только в случае сбалансированного положения налоговой системы наше государство добьется повышения уровня экономики.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ
ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. // Российская газета. 1993. № 237.
- 2 Налоговый кодекс Российской Федерации (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
- 3 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 1.
- 4 Федеральный закон «О государственной гражданской службе Российской Федерации» от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.
- 5 Указ Президента Российской Федерации «О Реестре должностей федеральной государственной гражданской службы» от 31 декабря 2005 г. № 1574 // Российская газета. 2006. № 2.
- 6 Приказ Министерства финансов России «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» от 17 июля 2014 г. № 61н // Российская газета. 2014. № 287.
- 7 Приказ Федеральной налоговой службы России «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, 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, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)

- Федерации)» от 08 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@. Текст приказа опубликован на официальном интернет-портале правовой информации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения 20.01.2018)
- 8 Приказ Федеральной налоговой службы «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» от 21 апреля 2017 г. № ММВ-7-15/323@. Текст приказа опубликован на официальном интернет-портале правовой информации [Электронный ресурс]. URL: www.pravo.gov.ru. (дата обращения 20.01.2018).
- 9 Приказ Федеральной Налоговой Службы России «Об утверждении порядка направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@ // Российская газета. 2011. № 75.
- 10 Приказ Федеральной налоговой службы России «О внесении изменений в приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ // Экономика и жизнь. 2007. № 23.
- 11 Приказ Федеральной налоговой службы России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ // Документы и комментарии. 2007. № 12.
- 12 Соглашение «О сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы» от 21 января 2010 г. № 01-69/1. Текст соглашения официально опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 18.03.2018).
- 13 Письмо Министерства финансов России от 18 февраля 2009 г. № 03- 02-07/1-75. Текст письма официально опубликован не был [Электронный

- ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902144051. (дата обращения 01.02.2018).
- 14 Письмо Министерства финансов РФ от 24 ноября 2008 г. №03-02-07/1-471. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902130806/. (дата обращения 08.02.2018).
- 15 Письмо Федеральной налоговой службы «О создании рабочих групп по налоговому мониторингу» от 14 сентября 2015 г. № СД-4-15/16073@. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 20.01.2018).
- 16 Письмо Федеральной налоговой службы России «О проведении выездной и камеральной налоговых проверок одновременно» от 13 марта 2014 г. № ЕД-4-2/4529 // Нормативные акты для бухгалтера. 2014. № 8.
- 17 Письмо Федеральной налоговой службы «О возможности принятия мотивированного решения по камеральной проверке декларации по НДС до истечения трехмесячного срока со дня ее представления» от 27 ноября 2014 г. № ЕД-4-15/24606. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/law/account/799184.html>. (дата обращения 01.02.2018).
- 18 Письмо Федеральной налоговой службы России «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705. Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 03.02.2018).
- 19 Письмо Федеральной налоговой службы России от 18 декабря 2005 г. № 06-1-04/648 «О правомерности действий налогового органа». Текст письма официально опубликован не был [Электронный ресурс]. https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_901963419. (дата обращения 20.01.2018).

- 20 Письмо Федеральной налоговой службы России от 18 декабря 2005 г. № 06-1-04/648 «О правомерности действий налогового органа» // Документы и комментарии. 2006. №1.

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

1. Постановление ФАС Московского округа от 06.11.2013 г. по делу № А40-29318/13-115-126. Текст документа опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 02.02.2018).
2. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2013 г. № 09АП-21611/2013 по делу № А40-29318/1. Документ опубликован не был [Электронный ресурс]. СПС КонсультантПлюс. (дата обращения 02.02.2018).
3. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.03.2010 № А52-4313/2009. Документ официально опубликован не был [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/96_885061911. (дата обращения 01.02.2018).
4. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 7307/08 // Вестник ВАС РФ. 2009. № 3.
5. Письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения Арбитражными судами дел, связанных с применением Отдельных положений части первой налогового кодекса Российской Федерации» // Российская Бизнес-газета. 2003. № 21-22.

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Айтхожина, Г.С. Налоговый контроль в России: внедрение новой формы / Г.С. Айтхожина // Экономика сегодня: проблемы и пути решения. 2016. № 4. С. 148-156.

- 2 Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие / А.В. Аронов, В.А. Кашин. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 544 с.
- 3 Афанасьева, Л.В. Камеральные проверки как элемент текущего налогового контроля / Л.В. Афанасьева // Арбитражная налоговая практика. 2004. № 8. С. 21-22.
- 4 Бабаева, Ф.Г. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков в Российской Федерации / Ф.Г. Бабаева, К.А. Баннова, А.Б. Жданова // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 3. С.1-8.
- 5 Бабенко, Д.А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги и основные последствия / Д.А. Бабенко // Налоги и финансовое право. 2014. № 3. С. 241-248.
- 6 Васильева, Ю.В. Правовые основы проведения налоговых проверок / Ю.В. Васильева // Налоги. 2012. № 2. С. 22-30.
- 7 Верстова, М. Е. Основные приоритеты, принципы и направления совершенствования взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по обеспечению исполнения налогоплательщиками своих обязанностей / М.Е. Верстова // Финансовое право. 2010. № 5. С. 24-26.
- 8 Винницкий, Д.В. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата / Д.В. Винницкий. М.: Издательство Юрайт, 2016. 362 с.
- 9 Воробьева. А. Ю. Камеральные налоговые проверки: понятие, значение, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов в процессе их проведения / А.Ю. Воробьева // Налоговая проверка. 2007. № 1. С. 44-47.
- 10 Воронов, А.М., Гоголев, А.М. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга как элемент организационно – правового механизма государственного администрирования в области налогов и сборов / А.М. Воронов // Вопросы экономики и права. 2015. № 5. С. 29-34.

- 11 Горкунов, И. В. Организация и проведение налоговых проверок / И.В. Горкунов // Налоговый вестник. 2010. № 6. С. 34-35.
- 12 Гришин, А. И. Камеральные налоговые проверки / А.И. Гришин // Консультант бухгалтера. 2007. № 4. С. 128-132.
- 13 Еналеева, И.Д. Налоговое право России: учебник для вузов / И.Д. Еналеева. М.: Юстицинформ, 2006. 314 с.
- 14 Зуйкова, Л.П. Новые правила проведения проверок, взыскания штрафов, уплаты налогов / Л.П. Зуйкова // Экономико-правовой бюллетень. 2012. №10. С. 56-61.
- 15 Ильин, А.Ю. Новые правила проведения налоговых проверок, оформления их результатов и истребования документов налоговыми органами / А.Ю. Ильин // Российский налоговый курьер. 2012. № 9. С. 90-97.
- 16 Килясханов, И.Ш. Налоговое право. 2–е издание. Учебное пособие / И.Ш. Килясханов, С.Н. Бочаров. М.: Юнити-Дана, 2013. 314 с.
- 17 Киреенко, А. П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития / А. П. Киреенко. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2004. 242 с.
- 18 Кискин, В.В. Камеральные налоговые проверки / В.В. Кискин // Налоги. 2011. № 21. С. 4-6.
- 19 Кобзарь-Фролова, М. Н. Правовые проблемы взаимодействия налоговых органов и органов МВД по предупреждению налоговой деликтности / М.Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. 2010. № 1. С. 45-48.
- 20 Козенкова, Т.А. Налогообложение прибыли в консолидированных налоговых группах / Т.А. Козенкова, И.А. Зачупейко // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 8-9. С. 31-34.
- 21 Кондрашова, Н.А. Особенности внедрения российскими организациями механизма налоговой консолидации / Н.А. Кондршова // Налоги и финансовое право. 2012. № 10. С. 225-227.
- 22 Конева, О. С. История развития налогового контроля в Российской Федерации / О.С. Конева // Молодой ученый. 2016. № 21. С. 602-605.

- 23 Конюхова, Т. В. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации / Т.В. Конюхова М.А. Гармаева, А.В. Горева // Право и экономика. 2006. № 4. С. 45-49.
- 24 Косов, М. Е. Налоговый контроль как сфера налогового администрирования / М.Е. Косов, Е.Н. Савельева // Вестник Московского университета МВД России. 2015. № 5. С. 144-149.
- 25 Крохина, Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – новый субъект налогового права / Ю.А. Крохина // Финансовое право. 2013. № 4. С. 28-33.
- 26 Курбатов, Т.Ю. Особенности проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении консолидированной группы налогоплательщиков / Т.Ю. Курбатов // Финансовое право. 2013. № 7. С. 25-27.
- 27 Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков. Т. 1: Генезис налогового регулирования. М.: СТАТУТ, 2002. 510 с.
- 28 Лермонтов, Ю.М. Новый порядок проведения камеральных налоговых проверок / Ю.М. Лермонтов // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 10. С. 14-17.
- 29 Лысенко, Е.А. Права налогоплательщика при дополнительных мероприятиях налогового контроля / Е.А. Лысенко // Налоговед. 2010. № 8. С. 13-19.
- 30 Максимовских, Д.В. Перспективы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: сближение механизмов налогового контроля в России и за рубежом / Д.В. Максимовских // Академический вестник. 2015. № 2(32). С. 57-70.
- 31 Мамаев, Р.Б. Права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок / Р.Б. Мамаев // Адвокат. 2004. № 4. С. 21-23.
- 32 Мелкова, Р.А. Камеральная налоговая проверка / Р.А. Мелкова // Налоговед. 2010. № 11. С. 14-17.

- 33 Миляков, Н. В. Налоги и налогообложение: Учебник. 7-е изд., перераб. и доп. / Н.В. Миляков. М.: ИНФРА-М, 2008. 509 с.
- 34 Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. 190 с.
- 35 Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата / авт. колл. под редакцией И.И. Кучерова. М.: Издательство Юрайт, 2014. 513 с.
- 36 Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева и Д.Г. Черника. М. ЮНИТИ, 1997. 190 с.
- 37 Нестеров, Г.Г. Налоговый контроль: учеб. Пособие / Г.Г. Нестеров, Н.А. Попонов, А.В. Терзиди. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2009. 384 с.
- 38 Олехнович, А.Н. Проблемы повышения эффективности налогового контроля в рамках осуществления деятельности налоговыми органами / А.Н. Олехнович // Актуальные проблемы налоговой политики. 2013. № 6(146). С. 38-40.
- 39 Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская. под ред. Л. С. Кириной. М.: Издательство Юрайт, 2015. 406 с.
- 40 Осокина, И.В., Налоговый контроль в налоговом процессе: Учебник / И.В. Осокина, М.Е. Косов. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. 448 с.
- 41 Остерло, Л., Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / Л. Остерло, Д.А. Тостен // Налоговед. 2004. № 7. С. 60-63.
- 42 Паркинсон, С. Закон и доходы / С. Паркинсон. М.: Интерконтакт, 1992. 230 с.
- 43 Полтева, А.М. Правовые и организационные проблемы проведения камеральных налоговых проверок / А.М. Полтева // Налоги. 2008. № 17. С. 26-29.

- 44 Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. М.: Дело и Сервис, 2008. 332 с.
- 45 Попонова, Н.А. Налоговые органы во Франции / Н.А. Попонова // Финансы. 2002. № 1. С. 72-74.
- 46 Руковский, И. Историко-статистические сведения о подушных податях, в сборнике: Труды Комиссии для пересмотра системы податей и сборов / И. Руковский. СПб.: Тип. Безобразов В. и К'. 1866. 456 с.
- 47 Савин, Д. А. Зарубежный опыт организации служб налогового контроля / Д.А. Савин // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 7(34). С. 138-144.
- 48 Саркисянц, Г.В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок / Г.В. Саркисянц // Молодой ученый. 2015. № 4. С. 421-423.
- 49 Семенов, А.С. Взаимодействие налоговых органов и подразделений по налоговым преступлениям органов внутренних дел при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах / А.С. Столяренко // Налоги и налогообложение. 2009. № 4. С.22-25.
- 50 Содномова, С. К. Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности / С. К. Содномова, Э. Л. Калашникова. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2008. 188 с.
- 51 Солопова, Н.В. Камеральная проверка / Н.В. Солопова // Право и экономика. 2009. № 3. С. 66-69.
- 52 Спирина, Л.В. Налоговые проверки: Учебно-практическое пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / Л.В. Спирина, В.А. Тимошенко. М.: Экзамен, 2012. 192 с.
- 53 Столяренко, В. М. Правовое регулирование правоохранительной деятельности полиции в сфере экономики / В.М. Столяренко, А.Н. Никитин // Финансовое право. 2012. № 2. С. 16-18.
- 54 Тенденции развития контроля за деятельностью публичной администрации в зарубежных государствах: монография / А.Б. Зеленцов, Н.М. Касаткина,

- В.И. Лафитский и др.; отв. ред. В.И. Лафитский, И.Г. Тимошенко. М.: ИЗиСП, ИНФРА-М, 2015. 446 с.
- 55 Тимошенко, В.А., Проверки налоговых органов: практическое пособие / Под ред. В.Л. Коротинной. М.: Система ГАРАНТ, 2011. 245 с.
- 56 Титова, С.И. Камеральная налоговая проверка / С.И. Титова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2008. № 9. С. 30-33.
- 57 Три века. Россия от Смуты до нашего времени / Под ред. В. Каллаша. М.: Издание Товарищества И. Сытина, 1913. 380 с.
- 58 Тулубенский, Е.А. Налоговые проверки: опыт и перспективы правового регулирования / Е.А. Тулубенский // Арбитражные споры. 2013. № 1. С. 28-32.
- 59 Черник, Д.Г. Налоги в рыночной экономике / Д.Г. Черник. М.: ЮНИТИ, 1997. 384 с.
- 60 Шальнева, М.С., Консолидированная группа налогоплательщиков: особенности администрирования по налогу на прибыль / М.С. Шальнева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2012. № 6. С. 41-46.
- 61 Шамсиева, М. В. Налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования и минимизации рисков российских компаний / М.В. Шамсиева // Вестник ПАГС. 2015. № 1 (46). С. 109-115.
- 62 Шешукова, Т.Г. Развитие налогового контроля: опыт зарубежных стран / Т.Г. Шешукова // Вестник Пермского университета. Экономика. 2013. № 3(88). С. 122-128.
- 63 Шиткина, И.С., Правовая природа и процедура корпоративного оформления договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков / И.С. Шиткина // Хозяйство и право. 2012. № 5. С. 5-23.

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ НА СОИСКАНИЕ
УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

- 1 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. 183 с.
- 2 Девяткин, Н.И. Механизм взаимодействия государственного контроля в сфере налогообложения физических лиц: дис. ... канд. экон. наук / Н.И. Девяткин. М., 2005. 180 с.
- 3 Новоселов, К.В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций: дис. ... канд. экон. наук / К.В. Новоселов. Екатеринбург. 2005. 188 с.