

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
ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ 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
Султанов Руслан Рустамович

_____ 2018 г.
« ____ » _____

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

_____ 2018 г.
« ____ » _____

Челябинск 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	6
1.1 Понятие налогового контроля.....	6
1.2 Система органов налогового контроля	16
1.3 Система правовых форм и методы налогового контроля	27
ВИДЫ ПРАВОВЫХ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	37
1.4 Камеральная налоговая проверка	37
1.5 Выездная налоговая проверка	49
1.6 Налоговый мониторинг.....	60
1.7 Государственный налоговый учет	72
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	95

ВВЕДЕНИЕ

Осуществление налогового контроля – сложный, комплексный процесс, который регулирует нормами не только Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), но и других нормативных правовых актов, как в области регулирования налоговых правоотношений, так и в других областях.

От эффективности организации контрольной работы налоговых органов зависит состояние бюджета, что прямым образом влияет на благосостояние страны. В этой связи формирование эффективной системы контроля за сбором налоговых доходов в бюджетную систему должно входить в число основных целей общей социально – экономической политики страны.

Государство должно создать такую систему налогового контроля, которая позволяет обеспечивать стабильное поступление финансовых ресурсов в бюджет. Этим, в основном определяется значение рационально организованной и эффективно действующей налоговой службы, высокой ответственности всех ее органов, каждого сотрудника за точное квалифицированное осуществление налогового контроля. Актуальность и значимость этих вопросов возрастает многократно в условиях действия НК РФ и постоянного расширения правоприменительной практики в сфере налогообложения.

От четкой и грамотной организации и функционирования эффективной системы налогового контроля, в конечном итоге, зависит успех дальнейшего развития рыночной экономики.

При отсутствии выше перечисленного сложно полагаться на то, что налогоплательщики будут вовремя и в полном размере уплачивать причитающиеся налоги и сборы, что, в свою очередь, может поставить под опасность экономическую угрозу государства.

Динамично изменяющееся налоговое законодательство, его недостаточная проработка со стороны законодателя, колоссальная практическая значимость в нынешних условиях обуславливают

необходимость продолжения научных исследований в этой области.

Поэтому выбранная тема дипломной работы, касающаяся налогового контроля, позволяющего более полно и серьезно проверить корректность уплаты налогов и сборов, выявить предприятия, работающие в теневой экономике, актуальна в данный момент и будет актуальной в будущем.

Целью данной работы является изучение становления и развития законодательства о налоговом контроле, организации налогового контроля, порядка обжалования решений налогового органа, механизма использования нынешних форм и методов налогового контроля, определение путей улучшения контрольной работы налоговых органов.

Задачи данной работы:

- исследовать понятие налогового контроля;
- исследовать систему органов налогового контроля;
- изучить формы и методы налогового контроля в Российской Федерации;
- рассмотреть особенности камеральной и выездной налоговых проверок как правовых форм налогового контроля
- рассмотреть особенности налогового мониторинга в Российской Федерации как правовых форм налогового контроля;
- рассмотреть особенности государственного налогового учета как правовой формы налогового контроля.

Объектом исследования являются общественные отношения в сфере осуществления налогового контроля.

Предметом исследования являются нормы налогового права, регулирующие общественные отношения в области реализации полномочий и контрольных функций налоговых органов по проведению правовых форм налогового контроля.

В представленной дипломной работе использованы труды ведущих ученых в области финансового и налогового права, имеющие

основополагающее значение для изучения сущности налогового контроля, и, прежде всего работы А. В. Брызгалина, Э. А. Вознесенского, А. В. Грищенко, П. С. Долгополова, Г. Ю. Касьянова, М. В. Кустовой, И. И. Кучерова, О. А. Ногиной, Е. В. Паневиной, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, , В. В. Семенихина, Н. И. Химичевой, А. И. Худякова, Т. Ф. Юткиной.

Структура дипломной работы обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, заключения, библиографического списка.

I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1 Понятие налогового контроля

Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.¹

Налоговый контроль – это один из важнейших институтов налогового законодательства. Он является разновидностью финансового контроля, имеет все черты, присущие финансовому контролю, и одновременно обладает специфическими чертами.

Контроль, как обязательный элемент любого процесса управления, призван гарантировать надлежащее функционирование управляемого объекта. Контроль за соблюдением законодательства дает возможность не только лишь устранять недостатки в функционировании объектов управления, оценивать дисциплину исполнения законодательных актов, но и судить о том, в какой степени результативно само правовое регулирование в той или иной сфере управления, о том, какие изменения следует внести в нормативные акты для повышения степени их исполнения, о том, насколько нормы правовых актов соответствуют сути и закономерностям развития регулируемых общественных отношений.

Значимость налогового контроля заключается в том, что благодаря нему достигается упорядоченность налоговых правоотношений. При помощи механизма налогового контроля налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в частности по уплате налогов, выявляют допущенные правонарушения, выставляют требования по уплате налогов, пени и штрафных санкций².

Отсюда не удивительно пристальное внимание к налоговому контролю со стороны государства, тем более что налоги являются если не главным, то

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

² Семенихин В. В. Налоговые проверки. М.: Изд – во Юрист, 2010. С. 233

основным источником бюджета. Необходимо признать, что налоговые правоотношения изначально конфликтны. Задаче государства по сбору налогов противостоит стремление налогоплательщика предельно уменьшить размер своих платежей. То есть интересы государства и налогоплательщиков не совпадают. Поэтому налоговому контролю государство придает важнейшее значение.

Сама сущность налогового контроля заключается в проверке соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, в том числе проверке точности исчисления, всесторонности и оперативности уплаты налогов и сборов.

С выходом Федерального Закона от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ¹, в ст. 82 НК РФ закреплено понятие «налоговый контроль», а сама статья переименована, в «Общие положения о налоговом контроле». Понятие налогового контроля, законодателем было дано впервые. Так, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми представителями и плательщиками сборов законодательства о налогах сборах в порядке, установленном НК РФ.

В юридической литературе встречаются различные определения понятия налогового контроля.

Определение, данное М. В. Романовским и О. В. Врублевской, «налоговый контроль – это система мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов; выявлению резервов увеличения налоговых поступлений в бюджет и улучшению налоговой дисциплины; совокупность приемов и способов, используемых органами власти и управления, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 137. Ст. 5234.

бюджет»¹.

Т. Ф. Юткина считает: «налоговый контроль – это элемент финансового контроля и налогового механизма. Налоговый контроль пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение правил бухгалтерского учёта и отчётности, законодательских основ налогообложения»².

Т. А. Гусева считает, что налоговый контроль – это (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (за пределами рамок ведомства) контроль страны сущность которого состоит не только в проверке соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и в проверке правильности исчисления, полноты и времени уплаты налогов и сборов³.

Заслуживает внимание определение налогового контроля, как установленной нормативными актами совокупности приёмов и способов по обеспечению налогового законодательства и налогового производства, данное Е. Н. Евстигнеевым⁴.

Если проанализировать приведённые выше определения, то можно сделать заключение о том, что налоговый контроль имеет целью гарантировать полноту, своевременность уплаты налогов и сборов в казну Государства, соблюдение налогового законодательства, применение мер ответственности за эти нарушения. Авторы отмечают юридическую природу налогового контроля, особо обращая внимание, что она регламентируется правовыми нормами.

Круг субъектов налогового контроля ограничен должностными лицами налоговых органов. В соответствии со статьёй 30 НК РФ налоговые органы составляют общую централизованную систему надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. В указанную систему входят:

– федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по

¹ Романовский М.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Изд – во Питер, 2016. С. 169.

² Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2012. С. 171.

³ Гусева Т. А. Как эффективнее провести налоговую проверку // Финансы. 2011. № 2. С. 34.

⁴ Евстигнеева Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. СПб.: Изд – во Мысль. 2001. С. 199.

контролю и надзору в области налогов и сборов. Таковым органом сегодня в РФ является Федеральная налоговая служба (далее – ФНС РФ);

– территориальные органы ФНС РФ.

Исходя из ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 года № 943¹ – I «О налоговых органах РФ» налоговые органы – это единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов, а в случае, предусмотренных законодательством РФ, других обязательных платежей, установленных законодательством РФ².

Из данного определения следует, что вообще на налоговые органы возложены многообразные функции в различных отраслях государственного управления, однако функция налогового контроля для налоговых органов является основной.

По мнению А. И. Худякова, объект налогового контроля отвечает на вопрос «что проверяется». Под ним понимается деятельность проверяемых объектов, а именно: исполнение проверяемыми лицами обязанностей, возложенных на них законодательством о налогах и сборах³.

Как считает О. А. Ногина, объектом налогового контроля будут являться действия (бездействия) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате (удержанию) налогов и сборов, а также по исполнению ими иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности и своевременности⁴.

Относительно предмета налогового контроля существует большое количество мнений подчас противоречащих друг другу. Так, согласно позиции А. И. Худякова, предмет налогового контроля отвечает на вопрос «какое

¹ Федеральный закон «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-I // СЗ РФ. 1991. № 943-I. Ст. 1.

² Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб.: Питер, 2002. С. 10.

³ Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы: Норма-К, 2003. С. 487.

⁴ Ногина О. А., Налоговый контроль: вопросы теории. 2002. С. 106.

направление деятельности проверяемого объекта исследуется». В связи с этим под предметом налогового контроля можно понимать проверку исполнения той или иной налоговой обязанности проверяемого объекта: исполнение обязанности по постановке на учет в налоговых органах, ведение налогового учета (включая учет объектов налогообложения), формирование и предоставление налоговой отчетности, правильность исчисления сумм налоговых платежей, полнота и своевременность уплаты налога, качество исполнения предписаний налоговых органов об устранении нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе предыдущих налоговых проверок¹.

В свою очередь И.И. Кучеров считает, что предметом налогового контроля является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к государству и муниципальному образованию, в том числе законность составления первичных учетных документов, регистров бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, а также достоверность и полнота содержащихся в них информации об объектах налогообложения.

По мнению О.А. Ногиной, в качестве предметов налогового контроля обозначают документальные, вещественные и цифровые носители данных о совершенных налогоплательщиком процедурах, его действиях (бездействиях). В частности, предметом налогового контроля являются документы бухгалтерского и налогового учета, налоговые декларации².

По мнению автора, наиболее верным является определение О. А. Ногиной, которая предлагает под предметом понимать тот материальный носитель, который будет подвергаться исследованию в ходе контрольной деятельности³. Хотя тут необходимо внести ясность, понимаются ли под предметом только документы и движимые вещи, либо что – то еще. Так как предмет налогового контроля не следует ограничивать только документами и движимыми вещами,

¹ Худяков А.И. Указ. соч. С. 487.

² Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. С. 109.

³ Ногина О.А. Там же. С. 109.

поскольку в ходе налогового контроля изучаются и иные объекты, например недвижимость.

Большинство авторов основной целью налогового контроля определяют как «создание такой системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц, при которых исключаются нарушение налогового законодательства»¹. А поскольку «создание такой системы», прерогатива законодателя, то данный подход фактически перекладывает ответственность за нормальное функционирование правоотношений в этой сфере на законодателя. Очевидным является, то, что даже самая безукоризненная система законодательства, не может обеспечить, отсутствие его нарушения. Поэтому данный подход мало приемлем.

О.А. Ногина основную цель налогового контроля определяет как, прежде всего, активную работу органов исполнительной власти «по выявлению и изъятию в бюджетную систему недоимок по налогам и сборам, а также в предотвращении совершения нарушений налогового законодательства»². Задачу налогового контроля автор видит как своевременное формирование налоговых доходов бюджетов: «Весь смысл налогового контроля заключается в том, чтобы обеспечить реализацию налоговой обязанности в определенный срок и в причитающихся суммах»³.

По мнению М. Орлова, основной задачей налогового контроля является контроль за соблюдением правильности исполнения законодательства о налогах и сборах⁴.

Не смотря на дискуссионность вопроса о задачах налогового контроля, можно выделить следующие положения:

— обеспечение экономической безопасности государства при

¹ Кучеров И.И. , Судаков Ю. О., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Книжный мир, 2001. С. 24.

² Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб. С. 31.

³ Ногина О.А. Там же. С. 31.

⁴ Орлов М. Фискальные игры. М.: Изд – во Юрист, 2004.С. 226.

формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;

- обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот; пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере;
- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот;
- пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере¹.

При проведении налогового контроля для достижения баланса между соблюдением прав и законных интересов налогоплательщиков и исполнением фискальной функции государства в надлежащем размере и порядке должностные лица налоговых органов должны брать во внимание, соблюдение следующих принципов налогового контроля: во-первых, законность проводимых мероприятий налогового контроля. Данный принцип означает, что налоговый контроль обязан быть проведен строго в тех формах, теми методами и способами, которые определены в законодательстве. Проведение налогового контроля в других формах, а также по основаниям и в порядке, непредусмотренном законодательством Российской Федерации, не допускается; во-вторых, выполнение правовой процедуры. Все мероприятия налогового контроля производятся в определенной НК РФ процессуальной форме, неисполнение которой является основанием для отмены решений налоговых органов, вынесенных по результатам налогового контроля; в-третьих, соблюдение

¹ Крохина Ю. А. Финансовое право России. М.: Проспект, 2004. С. 481.

налоговой тайны. Собранные в течение мероприятий налогового контроля сведения о налогоплательщике не должны быть разглашены иначе, как на основаниях, предусмотренных НК РФ, в-четвертых, невозможность причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля¹.

Соблюдение установленных презумпций и прав налогоплательщика, уважение его личных прав и имущественных интересов при проведении мероприятий налогового контроля.

В литературе выделяют виды налоговых проверок по разнообразным основаниям. В зависимости от места проведения налоговый контроль выделяют: выездной – вместе расположения налогоплательщика; камеральный – по месту нахождения налогового органа.

По степени существования выделяют непосредственный налоговый контроль и опосредованный. В первом случае контрольные мероприятия проводятся по месту нахождения налогоплательщика либо по месту ведения им предпринимательской деятельности. Во втором, напротив, характерно то, что проверяющие и проверяемый объект не вступает в непосредственный контакт. Помимо этого, проверяющие имеют дело в основном с отчетной документацией².

По времени проведения налоговый контроль: предварительный, текущий, последовательный³. Предварительный налоговый контроль осуществляется до совершения какой-либо деятельности, влекущей в последующем возникновение налоговых обязательств, его задачи предотвратить возможных нарушений законодательства о налогах и сборах. Текущий налоговый контроль осуществляется в процессе производства какой-либо финансовой деятельности. В ходе этого контроля выясняется вопрос, является ли проводимая операция законной. Задача текущего контроля заключается в пресечении нарушений

¹ Козырина А. Н. Налоговый процесс. М. : ЦППИ., 2007. С. 214.

² Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы. М.Изд-во НОРМА К, 2003. С. 288

³ Крохина Ю. А. Финансовое право России. М.: Проспект, 2014. С. 481.

законодательства о налогах и сборах¹.

Последующий налоговый контроль осуществляется после завершения налогового (отчетного) периода либо после истечения иного срока, отведенного для исполнения той или иной обязанности, установленной законодательством о налогах и сборах. Иными словами, в рамках последующего контроля проверяются уже совершенные хозяйственные операции. В ходе его выясняется вопрос о том, была ли налоговая обязанность выполнена, имело ли место нарушение законодательства о налогах и сборах².

В зависимости от степени охвата исследуемых предметов налоговый контроль можно подразделить на: сплошной и выборочный. При сплошном контроле исследуются все имеющиеся документы, связанные с уплатой налогов и сборов, а также иных установленных законом налоговых обязанностей. Выборочный контроль предполагает проверку только части специально отобранных документов³.

В зависимости от запланированности следует выделить плановый и внеплановый налоговый контроль. Плановый – это такой контроль, который осуществляется в соответствии с ранее составленным планом (например, плановая выездная налоговая проверка). Напротив, внеплановый налоговый контроль осуществляется в соответствии с ранее составленным планом, а при наступлении обстоятельств, предусмотренных законом (например, выездная налоговая проверка организации, проводимая в связи с ее ликвидацией или реорганизацией).

В зависимости от статуса проверяемых лиц бывает налоговый контроль: организации; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями⁴.

Большое значение имеют формы налогового контроля, поскольку от

¹ Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование: Учебное. М.: Изд – во НИЦ ИНФРА–М, 2013. С. 544

² Крохина Ю. А. Указ. соч. С. 481.

³ Семенихин В. В. Налоговые проверки. М.: Изд – во Юрист. 2010. С. 233.

⁴ Крохина Ю. А. Налоговое право России. М.: Проспект, 2003. С. 304.

правильного выбора контролирующими субъектами конкретных действий и процедур зависит достижение конечного результата и эффективность контроля. С другой стороны, адекватное применение приемов и способов.

Налогового контроля гарантирует соблюдение прав и законных интересов подконтрольных лиц, позволяет не препятствовать нормальному функционированию их финансово-хозяйственной деятельности¹.

Ю. А. Крохина считает, что форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий². Другие авторы определяют форму налогового контроля как комплекс определенных мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе³.

По мнению О. А. Ногиной, форму налогового контроля можно определить как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля⁴.

Внутренне содержание конкретных процедур налогового контроля, которое находит свое внешнее выражение в виде форм налогового контроля, по мнению О. А. Ногиной, определяется:

- спецификой налоговых норм, являющихся юридической базой для осуществления налогового контроля;
- спецификой содержания субъективных прав и обязанностей участников контрольных налоговых отношений;
- самой фактической деятельностью субъектов по осуществлению своих прав и обязанностей⁵.

¹ Крохина Ю. А. Там же. С. 304.

² Крохина Ю. А. Налоговое право России. 2003. С. 482.

³ Кваша, Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений. М.: Изд – во Юристъ. 2001.С. 268.

⁴ Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб.: Питер, 2002. С. 115.

⁵ Ногина О. А. Там же. С. 114.

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, формами налогового контроля являются:

- налоговые проверки, к которым относят камеральную и выездную налоговые проверки, а также налоговый мониторинг;
- государственный налоговый учет.

Налоговый контроль – это целенаправленная деятельность налоговых органов, при осуществлении которой используются определенные методы. Данные методы имеют как практическую, так и научную основу. В определенной мере они закреплены и в законодательстве.

При этом отмечается, что неразрывность и органичное единство форм и методов налогового контроля. Так, в рамках одной правовой формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля¹.

1.2 Система органов налогового контроля

Исходя из ст. 82 НК РФ налоговый контроль должен проводиться должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений подконтрольных субъектов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Как видим, перечень форм налогового контроля является условно исчерпывающим.

Целью налогового контроля является обеспечение режима законности в

¹ Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. Спб.: Питер, 2002. С. 123.

сфере налогообложения. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно – правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете, речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом.

Субъектам налогового контроля запрещено вмешиваться в оперативно – хозяйственную деятельность налогоплательщиков. Не допускается сбор, хранение, использование и распространение информации, полученной в нарушение положений Конституции РФ, действующего законодательства, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц – адвокатскую тайну, аудиторскую тайну. Причинение неправомерного вреда при проведении налогового контроля недопустимо. Согласно ст. 103 НК РФ убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Важной составной частью органов налогового контроля являются органы, обеспечивающие контроль за сбором налогов и их своевременным поступлением в доходы бюджетов различных уровней. К органам налогового контроля в Российской Федерации относятся органы налоговой службы, таможенные органы, федеральные органы налоговой полиции, а также органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины и других сборов.

Система налоговых органов РФ включает в себя Федеральную налоговую службу (ФНС) и ее территориальные органы. Органы, которые осуществляют налоговый контроль, выполняют поставленные перед ними функции совместно с

другими государственными органами¹.

Налоговые органы реализуют следующие права:

- требуют от налогоплательщиков документы которые являются основанием для исчисления и уплаты налогов, которые, в свою очередь, подтверждают своевременность уплаты и верность исчисления;
- проводят проверку соблюдения налогового порядка;
- налагают арест на имущество налогоплательщика и приостанавливают операции по счетам граждан в кредитных организациях;
- проводят инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества, которые используются налогоплательщиком для извлечения дохода либо, которые связаны с содержанием объектов налогообложения вне зависимости от места их нахождения и осматривают производственные, складские, торговые и иные помещения и территории;
- определяют суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в казну, расчетным путем на основании данных по аналогичным налогоплательщикам при отказе налогоплательщика к осмотру помещений и территорий, которые используются для извлечения доходов, связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления налоговым органам необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушениями, которые не позволяют правильно исчислить налоги;
- требуют от налогоплательщиков устранить выявленные нарушения законодательства и контролируют выполнение данных требований;
- взыскивают недоимки по пеням и налогам;
- предоставляют налогоплательщикам отсрочки и рассрочки по уплате санкций за налоговые правонарушения;
- требуют от банков документацию, которая подтверждает инкассовые поручения налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков сумм

¹Акчурина Е.В. Налоговая проверка и ее последствия. М.: Изд – во Экзамен. 2015. С. 144.

налогов и санкций за налоговые правонарушения и исполнение платежных поручений налогоплательщиков;

- вызывают располагающих информацией о налоговых правонарушениях; свидетелей.
- заявляют ходатайства о приостановлении действия лицензий на право заниматься отдельными видами деятельности, а также об аннулировании лиц;
- предъявляют иски в суды о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица – индивидуального предпринимателя, о ликвидации предприятия, о взыскании налоговых санкций, о взыскании в доход государства имущества, приобретенного в результате незаконных действий, о досрочном расторжении договоров, о налоговом кредите и об инвестиционном налоговом кредите и т. п., о сделках которые признаются недействительны, а также взыскании в доход государства приобретенного по таким сделкам

Перечислим определенные обязанности налоговых органов:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах;
- ведение учета налогоплательщиков;
- соблюдение налоговой тайны и правил хранения информации о налогоплательщиках;
- осуществление возврата или зачета излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов;
- направление налогоплательщику копии актов налоговой проверки и решения налогового органа, требования об уплате налога и сбора.

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей. Налоговые органы осуществляют также контроль за соблюдением валютного законодательства в пределах своей компетенции.

Правовой статус налоговых органов установлен ПК РФ, а также Постановлением Правительства от 30. 09. 2004 № 506¹.

Первостепенными приоритетами, для осуществления которых и были созданы налоговые органы, являются исполнение надзора за исполнением налогового законодательства, за верностью исчисления, полнотой и своевременностью пополнения в соответствующий бюджет налогов и иных обязательных платежей; участие в создании и реализации налоговой политики с целью обеспечения гарантий своевременного поступления в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других платежей в полном объеме; осуществление финансового надзора.

Действующим федеральным законодательством налоговым органам предоставляется большой объем прав, которые позволяют им осуществлять обязанности возложенные на них².

ФНС обладает как функциями контрольного характера, так и осуществляет полномочия, которые направлены на улучшения финансовой деятельности государства в целом³. В рамках своей компетенции она разрабатывает предложения по совершенствованию налоговой политики, формированию прогноза налоговых поступлений, «эволюции» налогового законодательства в Российской Федерации, а также финансового законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и осуществляет реализацию указанных соглашений; разрабатывает совместно с иными уполномоченными органами проекты федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год.

¹ Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № – 506 // Российская газета. 18.10.2004. № 11.

² Химичева Я. Я. Финансовое право. Учебник. М.:Юристъ, 2014. С. 154.

³ Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Изд – во Книжный мир. 2002. С. 363.

В целях реализации задач, которые возложены на налоговые органы по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, налоговые органы помимо остального обязаны охранять денежные приоритеты государства. Налоговые органы имеют право возбуждать процедуру о восстановлении нарушенных прав государства в финансовой сфере посредством искового судопроизводства.

Налоговые органы являясь федеральными органами исполнительной власти, наделены правом нормотворчества регулирующего общественные отношения, складывающихся в налоговой сфере. Нормативные правовые акты которые издаются налоговыми органами на основе обобщения практики применения законодательства о налогах и сборах, анализов отчетных и статистических данных, результатов налоговых проверок.

Основным элементом компетенции налоговых органов являются их обязанности. Первоочередной обязанностью налоговых органов, которая обуславливает их цели создания и задачи деятельности, является контроль за осуществлением соблюдения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Другие обязанности налоговых органов служат средством обеспечения вышеназванной, развивают и конкретизируют ее¹.

Налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, предоставлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне

¹ Грачева Е. Ю. Налоговое право Учебник. М.: Изд – во Юристъ, 2005. С. 345.

- взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- соблюдать налоговую тайну;
 - направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в предусмотренных законодательством случаях – налоговое уведомление и требование об уплате налога или сбора;
 - при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Обязанности налоговых органов, так же как и права, конкретизированы по кругу их должностных лиц. В соответствии с принципом разделения полномочий должностные лица налоговых органов обязаны:

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Поскольку перечень прав налогоплательщиков и налоговых агентов не является исчерпывающим, то и на налоговые органы могут быть возложены другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

НК РФ установлена презумпция правомерности действий и актов (как нормативного, так и индивидуального содержания) налоговых органов, вытекающая из положения о том, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

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.

Формы проведения налогового контроля закреплены в ст. 82 НК РФ. Основными формами налогового контроля являются налоговые проверки:

- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

В зависимости от времени проведения контрольных мероприятий выделяют три основных вида налогового контроля: предварительный, текущий, последующий¹.

Полномочия налоговых органов по налоговому контролю имеют важнейшее значение при решении их главной задачи – контроля за соблюдением налогового законодательства². Эта задача может быть решена и иными способами, с использованием иных полномочий, та как понятие «контроль за соблюдением налогового законодательства» значительно шире, чем понятие «налоговый контроль, формы которого определены в ст. 82 НК РФ. Согласно этой статье налоговый контроль может выполняться должностными лицами налоговых органов посредством;

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения

¹ Варфоломеева Ю. А. Налоговое право курс. М.: Изд – во Ось-89. 2009. С. 182.

² Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Изд – во Юрайт, 2014. С. 388.

дохода (прибыли), а также в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы вправе проводить проверки на всех предприятиях, в учреждениях и организациях независимо от форм собственности, организационно-правовой формы, подчиненности и т.п., в том числе на предприятиях с особым режимом работы. Для проверки последних в налоговых инспекциях создаются режимно-секретные органы или выделяются соответствующие специалисты (группы специалистов).

Документы, связанные с уплатой налогов, представляются таким проверяющим в полном объеме, проверка проводится с соблюдением режима секретности.

Документы, подлежащие проверке. Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль (и соответственно налоговые проверки как форма такого контроля) проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции. Статья 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» предусматривает право налоговых органов проводить проверки «денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, танов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет».

Субъектами налогового контроля выступают государственные органы специальной компетенции. Подконтрольными субъектами являются любые государственные и муниципальные органы, организации и физические лица, участвующие в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. Объектом налогового контроля является финансово-хозяйственная деятельность указанных лиц и движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков. В тоже время налоговым органам запрещено вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщиков.

Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно

действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете, речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом. В процессе налогового контроля большое внимание придается различного рода гарантиям прав и законных интересов лиц, финансово-хозяйственная деятельность которых проверяется.

Налоговый контроль как вид государственно-управленческой деятельности носит властный характер.

Налоговый контроль является также межведомственным, поскольку осуществляется вне системы служебной или организационной подчиненности. Налоговые органы вправе проводить проверки на всех предприятиях, в учреждениях и организациях независимо от форм собственности, организационно-правовой формы, подчиненности и т.п., в том числе на предприятиях с особым режимом работы. Для проверки последних в налоговых инспекциях создаются режимно-секретные органы или выделяются соответствующие специалисты (группы специалистов).

Таким образом, предметом налоговой проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Но исчисление облагаемой базы многих налогов прямо или косвенно связано с различными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия¹. Поэтому под «документами, связанными с налогообложением», может пониматься широкий круг документации, прежде всего опосредующей гражданско-правовые отношения налогоплательщика с учредителями и контрагентами, – учредительные документы, договоры, акты сдачи – приемки, накладные, банковские выписки,

¹ Романовский М.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Изд – во Питер, 2016. С. 169.

отчеты исполнителей и т. д. В качестве гарантии прав налогоплательщиков в ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» включена оговорка: из предмета налоговой проверки исключены сведения, составляющие коммерческую тайну, определяемую в порядке, установленном законодательством.

В соответствии со ст. 139 ГК РФ информация составляет коммерческую тайну в случае, если она имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Как видим, по существу, только налогоплательщик может определить, какие из его документов содержат такую информацию. Поэтому, если налоговому органу отказано в предоставлении тех или иных документов со ссылкой на коммерческую тайну, а он считает такой отказ необоснованным, именно на нем лежит обязанность доказать отсутствие в документах информации, составляющей коммерческую тайну.

С каждым годом система ФНС работает все более эффективно, однако, до сих пор остается нерешенным вопрос лояльности сотрудников налоговой службы к налогоплательщикам.

Данный вопрос беспокоит и руководителей ведомства. В связи с этим был принят регламент осуществления мониторинга обращений¹. Речь идет о сборе и анализе отрицательных отзывов физических и юридических лиц о работе инспекций. В качестве наиболее распространенных ведомство называет несвоевременный возврат суммы налога, не отражение произведенной уплаты налога, нарушение 30-дневного срока для ответа на обращение налогоплательщика, грубость и некомпетентность сотрудников, долгие очереди.

Данный подход к работе сотрудников показывает, что руководителей ФНС интересует не только эффективность системы сбора налогов, а также отношение

¹ Приказ ФНС России «Об утверждении Регламента осуществления мониторинга обращений, отзывов, комментариев налогоплательщиков (обратная связь), полученных при оценке качества государственных услуг, оказываемых ФНС России» от 29 декабря 2015 г. № ММВ-7-17/610 // Российская газета. 19.01.2016. № 28.

работников к налогоплательщикам, что, несомненно, положительно скажется на отношении людей к ведомству и, конечно, на имидж всей системы в целом.

1.3 Система правовых форм и методы налогового контроля

В зависимости от времени совершения контроля выделяют три основные формы налогового контроля – предварительный, текущий и последующий. Все они находятся в тесной взаимосвязи, отражая непрерывный характер контроля.

Предварительный контроль предшествует совершению проверяемых операций. Это позволяет выявить, еще на стадии планирования, нарушения налогового законодательства. Основным методом, реализующим предварительный контроль являются камеральные проверки. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого – либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и

своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Основными задачами камеральной проверки являются:

1) визуальная проверка правильности оформления бухгалтерской отчетности, т. е. проверка заполнения всех необходимых реквизитов отчета, наличия подписей уполномоченных должностных лиц;

2) проверка правильности составления расчетов по налогам, включающая в себя арифметический подсчет итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, проверку обоснованности применения ставок налога и налоговых льгот, правильности отражения показателей, необходимых для исчисления налогооблагаемой базы, проверка своевременности представления расчетов по налогам;

3) проверка сопоставимости отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода;

4) проверка согласованности показателей, повторяющихся в бухгалтерской отчетности и в налоговых расчетах;

Конкретные методы камеральных проверок определяются инспекциями самостоятельно исходя из характера наиболее часто встречающихся нарушений налогового законодательства на контролируемой территории, возможностей обеспечения автоматизированной обработки информации, знаний и опыта сотрудников.¹

Текущий контроль. Текущий контроль называют иначе оперативным. Он ежедневно осуществляется отделами налоговой инспекции для предотвращения нарушений налоговой дисциплины в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятий и физических лиц, выполнения ими

¹ Горшенев В. М. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Изд – во Юридическая литература, 1987. С. 146.

обязательств перед бюджетом. Основным методом, применяемым при этой форме контроля, является экспресс–проверка с использованием методов наблюдения, обследования и анализ.

Экспресс – проверка – это проверка, проводимая по относительно узкому кругу вопросов финансово-хозяйственной деятельности организации, за короткий временной период. Основанием для планирования указанной категории проверки могут являться имеющиеся место по результатам предварительного анализа бухгалтерской отчетности налогоплательщика и его налоговых расчетов предположения о недостоверности отражения организацией отдельных показателей, запросы других налоговых органов о проведении встречных и других проверок по узкому кругу вопросов. Высокие результаты может дать осуществление экспресс–проверок и в организациях, отобранных методом случайной выборки. Планирование указанной категории проверок позволяет существенно повысить степень охвата налогоплательщиков проверками. В случае если в результате данной проверки не выявлено каких–либо нарушений, свидетельствующих о недостоверности бухгалтерского учета, отчетности и налоговых расчетов организации, ее дальнейшая проверка не проводится.

Последующий контроль является неотъемлемой частью налогового контроля. Он сводится к проверке финансово-хозяйственной деятельности организаций и физических лиц за истекший период на предмет правильности исчисления, полноты и своевременности поступления предусмотренных действующим законодательством налоговых и других обязательных платежей. Последующий контроль отмечается углубленным изучением всех сторон финансово-хозяйственной деятельности, что позволяет вскрыть¹ недостатки предварительного и текущего контроля². Эта форма контроля осуществляется путем проведения документальных проверок с использованием таких методов как

¹ Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Изд – во Гардарика, 2010. С. 233.

² Титова Г.А. Налоговые проверки как форма налогового контроля. М.: Изд – во Финансовая газета, 2016. С. 223.

наблюдение, обследование и анализа непосредственно на месте – на предприятиях, в учреждениях и организациях.

Документальная проверка является специфическим методом налогового контроля, т. к. она сочетает в себе черты таких общих методов финансового контроля как проверки и ревизии.

Такие проверки затягиваются по времени, поэтому необходимо стараться, чтобы проверка проводилась все-таки с выходом в организацию.

Проверки с выходом в организации. Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Для установления каждой из указанных форм противоречий применяются свои приемы исследования. Так могут применяться формальная, арифметическая и нормативная проверка.

Формальная проверка – проводится внешний осмотр документа, проверяется наличие в нем всех необходимых реквизитов, каких либо посторонних записей, пометок.

При арифметической проверке контролируется правильность подсчета итоговых сумм в документе, как по горизонтали, так и по вертикали. При проверке расчетов по налогам арифметическая проверка дает возможность проверить правильность арифметического подсчета того или иного показателя, например, налогооблагаемой прибыли, суммы налога и т. п. В формах расчетов обычно указывается порядок расчета показателей.

Нормативная проверка – это проверка содержания документа с точки зрения

соответствия его действующим нормативным актам, правилам. Именно этот метод позволяет выявить незаконные по содержанию документы, установить факты необоснованного списания затрат на себестоимость продукции сверх установленных норм, неправильного применения ставки налога и т. п.

Именно с помощью данных приемов исследования отдельного документа при выявлении нарушения налогового законодательства можно выявить ошибки при определении объекта налогообложения и расчете сумм налога.

К приемам исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимозавязанные операции, относятся встречная проверка и метод взаимного контроля¹.

Встречная проверка – это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Он применяется для документов, оформленных в нескольких экземплярах – накладные, счета-фактуры и т. п. Экземпляры документа находятся либо в разных структурных подразделениях, либо в разных организациях. В условиях правильного отражения хозяйственной операции разные экземпляры имеют одно и то же содержание. Несовпадение каких-либо показателей или отсутствие одного из экземпляров могут свидетельствовать об укрытии доходов от налогообложения².

Истребование документов осуществляется налоговыми органами входе проведения камеральных, выездных и встречных проверок. Причем встречная проверка, собственно, и состоит именно в истребовании документов. Это действие производится проверяющим на основании Требования о представлении документов (далее – Требование), которое подписывается должностным лицом, проводящим проверку, т. е. инспектором. Действующим законодательством не предусмотрена необходимость утверждения руководителем (заместителем руководителя) инспекции данного Требования, в связи, с чем возникали вопросы о возможности его обжалования в судебном порядке. Конституционный Суд РФ в

¹ Кустова М. В. Налоговое право России. М.: Изд – во Юристъ, 2001. С. 261.

² Передереев А. В. Методы налогового контроля: экспертные и специальные. М.: Изд – во Юрайт. 2002. С. 226.

Определении от 4 декабря 2003 г. № 418–0¹ подтвердил такую возможность, указав, что подписание Требования не руководителем (не заместителем руководителя) инспекции не меняет правовую природу этого акта как ненормативного, возлагающего на налогоплательщика определенные обязанности, и не может служить основанием для отказа суда от проверки законности и обоснованности данного решения.

Получение налогоплательщиком нечетко сформулированного Требования может привести либо к его невыполнению, либо к выполнению в избыточном объеме. Неясность и нечеткость формулировок Требования можно устранить путем письменного обращения к должностному лицу, подписавшему Требование, с просьбой о разъяснении его содержания. Однако следует учитывать, что инспекция не может знать конкретные реквизиты документов налогоплательщика, поэтому посредством уточнения может быть устранена только такая неясность, которая в принципе препятствует идентификации запрошенных документов.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Довольно часто встречаются ситуации, когда в Требование включаются документы, не имеющие непосредственного отношения к вопросам исчисления и уплаты налогов, например формы статистической или управленческой отчетности. Судебная практика исходит из того, что представление таких

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 04. Декабря 2003 № 418-О «По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46133/ (дата обращения 22.05.2018).

документов не является обязательным.

Судом было установлено, что инспекция в ходе камеральной проверки налоговой декларации по налогу на прибыль истребовала сведения, отражаемые в формах статистического наблюдения.

Суд указал, что эти документы в соответствии с налоговым законодательством и законодательством о бухгалтерском учете и отчетности не относятся к первичным документам, регистрам бухгалтерского учета и не служат основанием для исчисления налога на прибыль¹.

Имеют место и случаи, когда Требованием налогоплательщику предлагается не просто представить информацию, а сгруппировать ее в определенном порядке либо систематизировать в предлагаемых проверяющими аналитических формах. Такие действия должностных лиц налоговых органов также не соответствуют закону².

В целях осуществления надлежащего налогового контроля налоговый орган наделен правом производить изъятие документов и предметов. В ходе этой процедуры должны выполняться определенные условия, а именно выемка может производиться лишь на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа. Постановление должно быть утверждено руководителем соответствующего налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку. В постановлении о производстве выемки указываются предметы и документы, подлежащие изъятию. Изъятие осуществляется в присутствии лиц, у которых производится выемка документов и предметов, либо представителей этих лиц, которым должны быть разъяснены их права.

Суд установил, что изъятие документов производилось на основании оспариваемого постановления, согласно которому выемка мотивирована только необходимостью всестороннего и объективного рассмотрения материалов

¹ Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 17. Ст. 432.

² Постановление ФАС РФ Северо-Западного округа от 5 октября 2005 г. по делу № А42-307/2005-5 [Электронный ресурс]. URL: <http://fas.gov.ru/documents/602894/> (дата обращения 22.05.2018).

выездной налоговой проверки. В оспариваемом постановлении инспекция не ссылается на то, что выемка документов производится в связи с отказом общества представить документы. Не указано в постановлении и на наличие у инспекции оснований полагать, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены налогоплательщиком. При таких обстоятельствах постановление о производстве выемки было признано недействительным.

Таким образом, постановление налогового органа о производстве выемки в обязательном порядке должно быть мотивированным. В случае изъятия подлинников документов в постановлении указываются основания изъятия: возможность уничтожения, порчи, сокрытия. Отсутствие таких оснований, равно как и отсутствие самой мотивировочной части в постановлении, является существенным нарушением норм НК РФ и должно повлечь за собой отмену данного постановления.

Инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества с согласия проверяемого лица, в том числе по месту его нахождения в производственных, складских, торговых и иных помещениях и на территории проверяемого лица, проводимая в соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России от 10. марта. 1999 № 20н, МНС России № ГБ – 3 – 04/39¹.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку на территорию или в помещение проверяемого лица, в целях инвентаризации имущества в рамках камеральной налоговой проверки не влечет ответственности налогоплательщика или его должностных лиц в связи с тем, что такой доступ осуществляется строго на добровольной основе с согласия налогоплательщика.

¹ Приказ Минфина «Об утверждении Положения о порядке инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» от 10 марта 1999 г. № 20н // Российская газета. 25.03.1999. № 15.

Инвентаризация проводится с целью проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, а также для выяснения иных обстоятельств, имеющих значение для выполнения задач налоговой проверки. Инвентаризацию необходимо проводить в случаях, когда результаты проверки учетной документации налогоплательщика, анализа информации, полученной из других источников, и (или) осмотра территорий и помещений налогоплательщика дали основания предполагать наличие товарно-материальных ценностей, основных средств или иного имущества, не отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика. Инвентаризация имущества налогоплательщика включает в себя инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, прочих запасов, денежных средств, кредиторской и дебиторской задолженности и иных финансовых активов. По результатам инвентаризации составляются инвентаризационные описи или акты.

– истребование документов у проверяемого лица, проводимое в рамках статьи 93 НК РФ. Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи¹

Необходимо учитывать, что в соответствии с пунктом 7 статьи 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением: а) подтверждающих право на налоговые льготы налогоплательщиков, использующих такие льготы (пункт 6 статьи 88 НК РФ). Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими (пункт 1 статьи 56 НК РФ). К налоговым льготам также

¹ Приказ ФНС РФ «Об утверждении Порядка направления требования о предоставлении документов (информации) и порядка предоставления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» от 17 февраля 2011 г. № ММВ – 7 – 2/168 // Российская газета. 12.03.2011. № 113.

относится возможность не уплачивать тот или иной налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере; б) которые в соответствии с положениями НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены вместе с декларацией или расчетом (пункт 7 статьи 88 НК РФ); в) подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов (статья 172 НК РФ) при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога (пункт 8 статьи 88 НК РФ).

– Истребование документов (информации) у иных (по отношению к проверяемому налогоплательщику) лиц, проводимое в рамках статьи 93.1 НК РФ.

– Проведение экспертизы (статья 95 НК РФ), привлечение специалиста (статья 96 НК РФ) и переводчика (статья 97 НК РФ).

С приходом налогового мониторинга в формы налоговых проверок, система налогового контроля, стала более удобной для налогоплательщиков и отвечающая всем параметрам эффективной системы налогового контроля.

ВИДЫ ПРАВОВЫХ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

1.4 Камеральная налоговая проверка

С начала 1990-х гг. формируется новый этап становления и развития отечественного института налогового контроля. С переходом России к рыночной экономике потребовалась реорганизация органов, занимающихся сбором налогов, и в 1990 г. была образована Главная государственная налоговая инспекция Минфина СССР. Правовой статус этого органа определялся Законом СССР от 21 мая 1990 г. «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»¹. Все нюансы структуры и подчиненности, функции налоговых инспекций всех уровней оговаривались в Положении о Государственной налоговой службе СССР, утвержденном Постановлением Совета Министров СССР от 26 июля 1990 г. № 736². После распада СССР появилась необходимость в формировании самостоятельных налоговых органов Российской Федерации. Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943 – 1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»³ были определены задачи, права, обязанности и ответственность налоговых органов. Указом Президента Российской Федерации от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации»⁴ Государственная налоговая служба была выведена с 1 января 1992 г. из состава Минфина России и стала центральным органом исполнительной власти федерального уровня, подчиненным президенту и правительству России. Проблема необходимости

¹ Закон СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-I «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» (прекратил действие). [Электронный ресурс] URL: <http://libussr.ru/documents/602894/> (дата обращения 21.04.2018).

² Постановление Совмина СССР от 26.07.1990 № 736 «Об утверждении Положения о Государственной налоговой службе». [Электронный ресурс] URL: <http://libussr.ru/documents/602123/> (дата обращения 21.04.2018).

³ Закон РФ от 21.03.1991 №3 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)// СЗ РФ. 2006. № 137. Ст. 5264.

⁴ Указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 (ред. от 19.07.2001) «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» // Российская газета. 12.08.2001. № 18.

разработки Налогового кодекса впервые была поднята в 1992 г. и нашла отражение в п. 5 Постановления VII Съезда Народных депутатов Российской Федерации «О ходе экономической реформы в Российской Федерации» от 5 декабря 1992 г. № 4047 – 1В п. 7 Постановления дается задание Верховному Совету и Правительству рассмотреть вопрос о создании государственной системы контроля. На основании этого было принято Постановление Президиума Верховного Совета о создании первого налогового кодекса.

Налоговая проверка является ключевой формой налогового контроля. Налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок являются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

В 1997 г. Государственная налоговая служба Российской Федерации приняла Регламент планирования и подготовки документальных проверок соблюдения налогового законодательства, в соответствии с которым стали проводиться камеральные проверки.

В положениях Регламента впервые определены цели и задачи камеральной проверки, даны конкретные методические рекомендации по ее проведению¹.

Согласно ст. 82 НК налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений подконтрольных субъектов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК

¹ Тихомиров Б.Я. Совершенствования налогового контроля. М.: Изд – во Налоговед, 2014. С. 217.

РФ. Как видим, перечень форм налогового контроля является условно исчерпывающим.

Контрольные мероприятия затрагивают права и свободы человека. Поэтому все аспекты налогового контроля (задачи, компетенция, сроки, предмет, формы и методы финансового контроля и т. д.) должны соответствовать правовой, процессуальной форме. Фундаментальную роль при проведении контрольных мероприятий играют соблюдение формализованных правил и процедур. Правоотношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, являются процессуальными по своей природе.

Законодательного закрепления определения камеральных проверок как отдельного понятия не существовало вплоть до принятия НК РФ, который и является в настоящее время главным законодательным актом, определяющим порядок их проведения. Так, В. Г. Пансков утверждает, что «основным видом налоговых проверок, которые осуществляются налоговыми органами, являются в настоящее время камеральные проверки, которые предполагают проверку налоговой отчетности налогоплательщиков»¹. Как отмечает Р. А. Мелкова : «Налоговый кодекс Российской Федерации (далее НК РФ) не содержит официального определения камеральной налоговой проверки».

По месту проведения налоговые проверки разграничиваются на камеральные и выездные. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в то время как выездная – по месту нахождения проверяемого лица, то есть на его территории. Если в ходе камеральной проверки возникает необходимость произвести контрольные мероприятия по месту нахождения налогоплательщика, необходимо назначить выездную налоговую проверку; проведение подобных действий в рамках камеральной проверки недопустимо. В статье 88 НК РФ содержится лишь перечень квалифицирующих признаков данной категории, которые и позволяют определить ее содержание.

¹ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Изд – во Юрайт, 2014. С. 388.

Во-первых, камеральные проверки проводятся по месту нахождения налогового органа.

Во-вторых, они могут производиться лишь на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком и служащих основанием для исчисления и уплаты налога в трехмесячный срок со дня представления.

В-третьих, камеральные проверки могут производиться уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения налогового органа.

В-четвертых, они проводятся на основе анализа документов – как представленных налогоплательщиком, так и других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

И в-пятых, правом проводить мероприятия налогового контроля, в число которых входят и камеральные налоговые проверки, наделены лишь те органы, которым данное правомочие предоставлено законодательством о налогах и сборах»¹.

Согласно первого абзаца статьи 87 НКРФ субъектами проверки являются представленные ниже категории налогоплательщиков:

- организации;
- физические лица;
- физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица².

«Целью камеральной проверки», по мнению М. Н. Гориновой, «является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным нарушениям, привлечение виновных лиц к

¹ Мелкова Р. А. Камеральная налоговая проверка. М.: Изд – во Юрист. 2016. С. 229

² Приказ ФНС РФ «Регламент проведения камеральных налоговых проверок, оформления и реализация их результатов» от 21 августа 2003 г. № БГ-4-06/24 // Российская газета. 12.09.2003. № 28.

ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Объектами проверки являются в соответствии с первым абзацем статьи 88 налоговые декларации и документы, предоставленные налогоплательщиком и служащие основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. Важно отметить, что упомянутые документы должны быть представлены и у налоговых органов, следовательно, действия налоговых органов по проверке деятельности налогоплательщика на основании лишь сведений налоговой, проверкой назвать нельзя. В свою очередь они могут квалифицироваться лишь как действия по сбору информации и не влекут прав и обязанностей, возникающих при проведении проверки»¹.

В п. 2 ст. 87 НК РФ установлено, что целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Следовательно, в соответствии с новыми правилами, введенными в действие Федеральным законом № 137–ФЗ², для любых видов налоговых проверок выработана единая цель, представляющая собой контроль за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

В первом абзаце статьи 88 НК РФ говорится, что камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком,

¹ Горинова И. В. О проведении налоговых проверок. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2015. С. 236 с.

² Федеральный Закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 137. Ст. 4531

служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Процитированный выше первый абзац статьи 88 НК РФ содержит пункт о том, что камеральные налоговые проверки проводятся на основании налоговых деклараций и документов¹.

В свою очередь налоговой декларацией является письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате.

На основе налоговой декларации и действующих налоговых ставок налоговый орган осуществляет контроль за величиной налога, подлежащего уплате.

Налогоплательщик имеет право подавать уточненную налоговую декларацию. При этом налогоплательщик не ограничен сроками подачи уточненной налоговой декларации, кроме того нет ограничений и в количестве подаваемых уточненных деклараций в том числе и в тех случаях, когда проверка по предыдущей уточненной налоговой декларации уже началась. Чтобы прояснить данную ситуацию, обратимся к прецеденту, связанному с материалами дела № А27 – 17554/2015², в которых Общество с ограниченной ответственностью «Завод ТехноНиколь – Сибирь» (далее – заявитель, налогоплательщик, общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской

¹ Глухов В. В. Налоги. Теория и практика. Спб.: Изд – во Лань. 2006. С. 448.

² Решение по делу от 9 ноября 2015 года Кемеровского арбитражного суда г. Кемерово [Электронный ресурс]. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/OVV7vqjGAp1/> (дата обращения 22.05.2018).

области (далее – инспекция, налоговый орган) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 20.05.2015 № 6. Требования заявителя состоят в том, что налоговый орган неправомерно привлек общество к ответственности по результатам проверки второй уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (НДС) за 2 квартал 2014 года, так как до вынесения соответствующего решения заявителем была представлена третья уточненная налоговая декларация за этот период инспекции. Согласно материалам дела: 21.07.2014 обществом подана первичная налоговая декларация по НДС за 2 квартал 2014 года, сумма налога к уплате в бюджет - 41 601 039 руб. 28.08.2014 была представлена новая, уточненная налоговая декларация по НДС за тот же период (корректировка № 1), сумма налога к уплате в бюджет была уменьшена на 1 525 руб. 24.12.2014 была представлена уточненная налоговая декларация по НДС в заданный период (корректировка № 2), сумма налога к уплате в бюджет увеличена на 114 965 руб. 24. 12. 2014 – общество уплатило пени по уточненной налоговой декларации (корректировка № 2) в размере 4 995, 23 руб. 26.12.2014 – общество уплатило налог к доплате по уточненной налоговой декларации (корректировка № 2) в размере 114 965 руб. 31.03.2015 был составлен акт камеральной проверки по уточненной налоговой декларации по НДС (корректировка № 2). 28.04.2015 – обществом представлена уточненная налоговая декларация по НДС за данный период (корректировка №3), сумма налога к уплате в бюджет увеличена на 33 254 руб. 20.05.2015 было вынесено оспариваемое решение о привлечении к налоговой ответственности. Решение заключается в том, что требования общества с ограниченной ответственностью «Завод ТехноНиколь – Сибирь» (г. Юрга, ОГРН 1064230008083, ИНН 4230021429) должны быть частично удовлетворены. Кроме того, был постановлено признать недействительным решение межрайонной инспекции федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 20.05.2015 № 6 в части привлечения к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в

виде штрафа в размере 11 496,50 руб. В остальной части требования было решено оставить без удовлетворения. Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (г. Кемерово, ОГРН 1044205091435, ИНН 4205035918) в пользу общества с ограниченной ответственностью «Завод ТехноНиколь – Сибирь» (г. Юрга, ОГРН 1064230008083, ИНН 4230021429) 3 000 рублей судебных расходов по уплате в государственной суд.

Из материалов этого дела следует, что хоть и частично, но суд удовлетворил требования налогоплательщика, однако, по нашему мнению, для упрощения работы налоговых органов необходимо ввести как ограничение по срокам подачи уточненной декларации, так и ограничить их количество до строго определенных, что поможет в корне пресечь злоупотребление своим правом налогоплательщиков.

Понятие «документов» раскрыто в двух ведомственных служебных инструкциях Федеральной налоговой службы России:

«Регламент проведения камеральных налоговых проверок, оформления и реализации их результатов» (приказ МНС России от 21. 08. 2003г. № БГ 4 – 06/20 ДСП, далее Регламент) объединяет налоговые декларации и документы, представленные налогоплательщиком, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, в понятие «налоговая отчетность». Здесь уместно упомянуть о том, что к налоговой отчетности, кроме деклараций, относятся налоговые расчеты (расчеты авансовых платежей, расчеты по налогам на имущество, и т. д.);

«Регламент принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности (приказ МНС России от 11. 02. 2003г. № БГ 3 – 06/65.)» – в свою очередь, объединяет налоговые декларации и иные документы, представленные налогоплательщиком, которые служат

основанием для исчисления и уплаты налога в понятии «налоговые декларации», что и дает нам возможность однозначной трактовки этого словосочетания¹.

«Объем информации, которую налоговые органы изучают в ходе камеральной проверки», считает Литвинова, «сравнительно небольшой. Но от этого камеральная проверка не перестает быть значимой. Регулярность, сплошной характер и в большинстве случаев автоматизированный режим ее проведения позволяют обнаружить скрытые объекты налогообложения и проверить правильность исчисления налоговой базы. Не стоит забывать, что в ходе камеральной проверки налоговые органы собирают сведения о налогоплательщиках, в деятельности которых возможны правонарушения. Такие налогоплательщики впоследствии будут подвергнуты выездной налоговой проверке»².

Необходимо помнить, что в настоящее время, в отличие от ранее установленного порядка, представление документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет), является правом, а не обязанностью налогоплательщика, т. е. согласно п. 4 ст. 88 НК РФ (в новой редакции) прописана норма, согласно которой налогоплательщик, который предоставляет в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между некоторыми сведениями, которые представлены в поданных на проверку документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, которые были внесены в декларацию (расчет).

Соответственно, при руководстве данными изменениями, по общему правилу у налогоплательщика нет обязанности, а у налогового органа нет права требовать документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налога, что

¹ Горкунов И. В. Организация и проведение налоговых проверок. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2010. С. 220.

² Литвинова О. С. Налоговая проверка предприятия. М.: Изд – во Юрист, 2007. С. 287.

в существенной степени ограничивает те аспекты, которые подлежат камеральной налоговой проверке.

Но не стоит забывать, что из данного общего правила есть исключения, предусмотренные ст. 88 НК РФ. Они распространяются на перечисленные ниже случаи:

при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы имеют право в установленном порядке потребовать у проверяемых налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, те документы, которые являются подтверждением их прав на данные налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ);

при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган имеет право истребовать у налогоплательщика не только документы, обязанность по представлению которых одновременно с налоговой декларацией прописана в законе, но и другие документы, подтверждающие в соответствии со ст. 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ);

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

При камеральной налоговой проверке налоговый орган анализирует имеющиеся в распоряжении у налогового органа документы в отношении налогоплательщика, налоговые декларации, а также документы, предоставленные налогоплательщиком по запросу проверяющего. Сроки проведения камеральной проверки ограничиваются тремя месяцами, и она не требует специального решения руководителя налогового органа о ее проведении. Если камеральная проверка выявляет ошибки, несоответствия или противоречия в документах, проверяющий запрашивает у налогоплательщика пояснения и требует исправления нарушений. Организация в свою очередь может возражать,

подкрепляя свои пояснения по факту допущенных ошибок документами бухгалтерского учета. Если после рассмотрения представленных налогоплательщиком пояснений и документов, либо при отсутствии пояснений налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ. Положения НК РФ не предполагают дублирования контрольных мероприятий в рамках выездных и камеральных налоговых проверок. В связи с этим они не исключают выявление при проведении выездной налоговой проверки (как более углубленной формы налогового контроля) тех нарушений, которые не были обнаружены при проведении камеральной налоговой проверки (Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571 – О). Следовательно, после проведения камеральной проверки может быть назначено проведение выездной;

Так, например, если налогоплательщик отказывается предоставлять необходимые, для налоговой проверки документы, налоговый орган вправе обратиться в суд за истребованием таких документов. В подтверждение своих слов предлагаю ознакомиться с делом № 010672 ЗГ где года в ИФНС по Центральному району г. Челябинска поступило интернет – обращение вх. № 010672 ЗГ, в котором указано о нарушении требований соблюдения положений Федерального закона РФ от 22 мая 2003 года № 54 – ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» в отношении Общества с ограниченной ответственностью «Элит – Печать» (далее по тексту – ООО «Элит – Печать»). В связи с этим ИФНС по Центральному району г. Челябинска 17 января 2018 года направлено требование ООО «Элит – Печать» на предоставление в течение одного рабочего дня с даты предъявления проверяемому объекту поручения на исполнении государственной функции необходимых документов за период с 20 декабря 2017 года по 16 января 2018

года, с которым руководитель был ознакомлен, копию требования получил, однако от подписи отказался. Требование инспекции не исполнено, указанные документы не представлены. На основании вышеуказанных фактов директор призван виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ, и ему было назначено наказание в виде предупреждения.

Очевидны преимущества последней редакции ст. 88 НК РФ по сравнению с предыдущей, так как введенные Федеральным законом № 137¹ ограничения по истребованию документов у проверяемых лиц не ущемляют интересов налоговых органов, а полностью отвечают приоритетным направлениям налогового контроля. При этом их предназначение состоит в не допуске любого возможного произвола со стороны сотрудников налоговых органов по отношению к налогоплательщикам по неоправданному и необоснованному истребованию большого количества документов.

Должны быть сохранены документы, подтверждающие получение доходов, произведенные расходы и уплату (удержание) налогов. В исключительных случаях налоговые органы могут затребовать документы, касающиеся налоговой проверки, за периоды, в нее не входящие.

Статья 88 НК РФ, изложенная в новой редакции, предоставляет сотрудникам налогового органа, проводящим камеральную налоговую проверку, право потребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы лишь в исключительных случаях.

Суммируя вышесказанное, приходится констатировать, что в НК РФ полностью не раскрывается понятие камеральной налоговой проверки, но при этом в статье 88 НК содержится перечень квалифицирующих признаков данной категории, которые и позволяют определить ее содержание.

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» от 16 ноября 2011 г. № 321 – ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 321. Ст. 4981.

Также камеральная проверка имеет двойственное назначение: как средство контроля за правильностью и достоверностью отражения показателей в налоговых декларациях, а также как основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

1.5 Выездная налоговая проверка

Наиболее эффективной формой налогового контроля в РФ считается налоговая проверка. Налоговая проверка – это форма налогового контроля, которая подразумевает под собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах. Она осуществляется посредством сравнения отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности¹.

Осуществление проверок финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является главной целью деятельности для должностных лиц налоговых органов, предусмотренной НК РФ. Налоговые проверки на сегодняшний день занимают ведущее место среди других форм и методов налогового контроля. При проведении налоговой проверки осуществляется сравнение данных, которые предоставил налогоплательщик в соответствующий налоговый орган. Основной задачей налоговых проверок является контроль за соблюдением обязанностями лицами законодательства РФ о налогах и сборах, полнотой и своевременностью уплаты обязательных платежей. Следовательно, можно сделать вывод о том, что налоговые проверки имеют ключевое значение для системы налогообложения в России. Во многом благодаря проводимым в отношении налогоплательщиков налоговыми проверками, должностные лица налоговых органов пресекают и выявляют различные налоговые правонарушения.

¹ Крохина Ю. А. Налоговое право. М.: Изд – во Юнити-Дана, 2015. С. 294.

Налоговые проверки в РФ подразделяются на два вида: камеральные и выездные. В отличие от камеральных проверок, выездные налоговые проверки являются более эффективной формой налогового контроля, поэтому они используются гораздо чаще. В ходе проведения выездных налоговых проверок должностными лицами налоговых органов решаются несколько задач, наиболее важными из которых являются:

- выявление и пресечение нарушений законодательства РФ о налогах и сборах;
- предупреждение совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений.

Выездная налоговая проверка проводится по одному или нескольким налогам, основанием выбора того или иного пути являются решения должностных лиц налогового органа РФ.

Объектом выездной налоговой проверки являются финансово-хозяйственные операции налогоплательщика за весь отчетный период, но не более чем за три года, предшествующих назначению выездной налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка производится, как правило, с использованием сплошного метода, при помощи которого не только проверяются все документы налогоплательщика, которые имеют отношение к уплате налогов и сборов, но и также проводится осмотр (обследование) территории и помещений, которые используются им для систематического извлечения прибыли (дохода).

Инициатором проведения выездной налоговой проверки, согласно установленным полномочиям, может являться только руководитель (его заместитель) налогового органа, который и выносит соответствующее решение о проведении выездной налоговой проверки.

Согласно общепринятому правилу налоговая проверка по месту нахождения налогоплательщика не может продолжаться больше двух месяцев. Обозначенный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до

шести месяцев. Порядок и основания продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются самой Федеральной Налоговой Службой РФ. Сроки проведения определенной выездной налоговой проверки начинают действовать со дня вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки и длятся до дня составления справки о ее проведении.

Выездную налоговую проверку представительств и филиалов юридического лица, не вправе проводить в отношении представительства или филиала две или более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам и сборам за один и тот же период времени. Кроме этого, налоговый орган не имеет право проводить в отношении одного представительства или филиала соответствующего налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года. Во время проведения самостоятельной выездной налоговой проверки представительств и филиалов налогоплательщика срок проверки не может быть больше, чем один месяц.

Руководитель или заместитель руководителя соответствующего налогового органа имеет право приостановить проведение выездной налоговой проверки чтобы:

- получить необходимую информацию либо конкретные документы
- запросить необходимую информацию от иностранных государственных органов
- назначить соответствующую экспертизу
- произвести перевод на русский язык документов, которые предоставил соответствующий налогоплательщик на иностранном языке.

Единый срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не должен превышать шесть месяцев. Тогда как в практике налоговых органов очень часто встречаются случаи, когда в течение этого времени не удавалось получить информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ. Применительно к этим ситуациям НК РФ позволяет увеличить срок приостановления соответствующей проверки на три месяца.

В НК РФ содержится правило, согласно которому приостановление проведения выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому конкретному лицу, у которого истребуются соответствующие документы. Дальнейшее возобновление и приостановление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя либо заместителя руководителя налогового органа, который проводит данную выездную налоговую проверку.

Наиболее значимой гарантией защиты предпринимательской деятельности налогоплательщиков считается правило, которое установлено в ст. 89 НК РФ, в соответствии с которым на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются и действия налогового органа по истребованию документов у соответствующего налогоплательщика. При всем этом проверяемому лицу также возвращаются все подлинники, которые были у него истребованы при проведении выездной налоговой проверки, за исключением лишь тех документов, которые были получены в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории конкретного налогоплательщика, которые связаны с приостановленной налоговой проверкой.

В процессе проведения выездной налоговой проверки сотрудники налоговых органов имеют довольно – таки обширные процессуальные права, а именно: изымать документы, которые свидетельствуют о факте налогового правонарушения, допрашивать и вызывать свидетелей, привлекать соответствующих специалистов или переводчиков, а также привлекать понятых и назначать экспертизу.

По окончании проведения выездной налоговой проверки контрольным органом составляется справка о всех проведенных процессуальных мероприятиях, в которой отражаются предмет выездной налоговой проверки и сроки ее проведения.

В срок не позднее двух месяцев после составления данной справки соответствующее должностное лицо налогового органа должно оформить

результаты выездной налоговой проверки в виде акта. В акте налоговой проверки указываются выявленные и документально подтвержденные факты налоговых правонарушений или отсутствие фактов нарушения законодательства РФ о налогах и сборах. В случае выявления в процессе проведенной выездной налоговой проверки налоговых правонарушений в акте налоговой проверки непременно отражаются все выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных деликтов, а также указываются статьи НК РФ, на основании которых и квалифицируются деяния налогоплательщика.

Выездные налоговые проверки также могут быть проведены повторно, независимо от времени проведения предшествующей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Во время проведения повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующий году, в котором должностными лицами налоговых органов было вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Законность и обоснованность проведения повторных выездных налоговых проверок была рассмотрена Конституционным Судом РФ в Постановлении от 17 марта 2009¹ № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 НК РФ, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм»»².

Истцом дела выступило ООО «Варм», в отношении которого налоговой инспекцией прошла выездная налоговая проверка, так как данная организация была полностью не согласна с проведенной налоговой проверкой и соответственно с результатами. Результаты данной налоговой проверки были

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса РФ, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» [Электронный ресурс]. URL: <https://rg.ru/2009/04/01/ks-naerki-dok.html> (дата обращения 15.06.2018).

² Грачева Е. Ю. Налоговое право Учебник. М.: Изд – во Юристъ, 2005. С. 345.

оспорены налогоплательщиком в судебном порядке. Несмотря на наличие решения суда, который признал решение налогового органа недействительным, однако, вышестоящий налоговый орган принял решение о проведении повторной выездной налоговой проверки. Налогоплательщик обжаловал решение о проведении повторной налоговой проверки в судебном порядке, ссылаясь в основном на то, что проведение повторной налоговой проверки означает незаконный пересмотр решения арбитражного суда, однако поданная истцом жалоба не принесла успеха. Арбитражный суд нарушений в проведении такой повторной налоговой проверки не усмотрел, указав, в первую очередь, на отсутствие в законодательстве каких-либо запретов и ограничений в проведении повторной налоговой проверки, в том числе наличие судебного акта, который уже вступил в законную силу.

В результате проведенной повторной выездной налоговой проверки должностные лица налогового органа приняли решение привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах. Однако, налогоплательщик обжаловал итоги повторной налоговой проверки в судебном порядке, и суд опять признал за ним правоту.

НК РФ устанавливает право вышестоящего налогового органа проводить повторную выездную налоговую проверку налогоплательщика, тем самым вышестоящий налоговый орган осуществляет соответствующий контроль за деятельностью налогового органа, который ранее проводил налоговую проверку. Данная норма НК РФ была признана не соответствующей Конституции РФ. Тем самым судебное решение, которое вступило в законную силу и было вынесено по результатам первоначальной проверки, запрещает налоговым органам назначать повторную налоговую проверку налогоплательщика, поскольку пересматривать обстоятельства, которые уже ранее рассмотрел суд, нельзя. Если во время проведения повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было обнаружено во проведения первоначальной выездной налоговой проверки, к

налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения во проведения первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и соответствующим должностным лицом налогового орган РФ.

В последние годы изменился подход к организации контрольной работы налоговых органов РФ. Акцент сделан, в первую очередь, на полноценный и всесторонний анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, и отказ от тотального контроля и переход к контролю, который основан на критериях риска¹. В связи с этим Федеральной налоговой службой РФ утверждена и была разработана Концепция планирования выездных налоговых проверок, которая предусматривает абсолютно новый подход к построению системы выбора объектов для проведения должностными лицами выездных налоговых проверок.

Федеральная налоговая служба РФ стремится, в первую очередь, к совершенствованию аналитической составляющей контрольной работы налоговых органов РФ для того, чтобы побудить налогоплательщиков к добровольному уточнению своих налоговых обязательств.

Доступ в помещение либо на территорию налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, должностных лиц налоговых органов РФ, которые проводят налоговую проверку, осуществляется при предъявлении должностными лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа РФ о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора либо налогового агента.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, которые проводят выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика, руководителем проверяющей группы (бригады) составляется соответствующий акт, который подписывается им и проверяемым лицом.

¹ Грачева Е. Ю. Финансовое право России. М.: Изд – во ТЕИС, 2005. С. 232.

Доступ должностных лиц налоговых органов, которые проводят выездную налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных законом, либо на основании судебного решения не допускается и считается незаконным.

Незаконный отказ в доступе, а также незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа РФ, который проводит выездную налоговую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, к осмотру производственных, торговых и иных помещений и территорий, которые используются налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения влечет административную ответственность должностных лиц.

При этом выездные налоговые проверки в обязательном порядке должны отвечать требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения уровня их защищенности от неправомерных действий налоговых органов и создания для налогоплательщика комфортных условий для уплаты и исчисления налогов и иных обязательных платежей.

Для эффективного решения всех этих задач подготовлена соответствующая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, которая предусматривает абсолютно новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – это достаточно открытый процесс, который построен, в первую очередь, для отбора налогоплательщиков для проведения в отношении них выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения. Ещё несколько лет назад планирование выездных налоговых проверок являлось внутренней конфиденциальной процедурой соответствующих налоговых органов.

Федеральная налоговая служба РФ огласила результаты лицензионного контроля букмекерских контор, тотализаторов и типографий за I полугодие 2015

года.

Было проведено около 40 выездных налоговых проверок букмекерских контор и тотализаторов, которые заявили о необходимости переоформлении лицензий. Помимо этого, территориальные налоговые органы провели около 15 внеплановых проверок, которые не связаны с заявлениями различных лицензиатов о переоформлении лицензии.

После проведения внеплановых выездных налоговых проверок за I полугодие 2015 года было выявлено 17 случаев нарушения лицензионных требований при проведении и организации азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах и, как следствие, было составлено 17 протоколов об административных правонарушениях. Как правило, нарушители неверно проводили кассовые операции, а также принимали ставки и выплачивали лицам выигрыши без предъявления ими паспорта для удостоверения их личности.

После проведения трех плановых выездных проверок лицензиатов, которые осуществляют деятельность по производству и сбыту защищенной от подделок различной полиграфической продукции, нарушений каких-либо лицензионных требований не обнаружено.

На данный момент в РФ зарегистрировано 29 организаций, которые имеют лицензию на проведение азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, 27 типографий, которые производят и в дальнейшем реализуют защищенную от подделок различную полиграфическую продукцию.

В декабре 2015 года ФНС РФ огласила результаты лицензионного контроля букмекерских контор, тотализаторов и типографий за II полугодие 2015 года.

Было проведено около 50 выездных налоговых проверок букмекерских контор и тотализаторов, которые заявили о необходимости переоформлении лицензий. Кроме того, территориальные налоговые органы провели около 20 внеплановых проверок, которые не связаны с заявлениями различных лицензиатов о переоформлении лицензии. Серьезных нарушений налогового законодательства в ходе налоговых проверок также выявлено не было. Можно

сделать вывод, что постепенно у граждан РФ растет чувство ответственности по уплате налогов и сборов, и большинство налогоплательщиков старается честно осуществлять свою предпринимательскую и иную деятельность, которая приносит им систематическую прибыль.

Также в 2014 году Федеральной налоговой службой РФ был проведен эксперимент по внедрению абсолютно новой системы контрольно-кассовой техники, который проходил в четырех регионах – Москве, Татарстане, Московской и Калужской областях. Суть новой системы контрольно – кассовой техники не только проста, но и выгодна, в первую очередь предпринимателям. Все данные о проводимых сделках сохраняются на электронной защитной ленте, которую нужно регулярно менять, кассовый аппарат нужно возить на перерегистрацию и оплачивать услуги технического центра, который обслуживает ККТ. Данные с чека поступают в налоговую автоматически. Таким образом, компания становится максимально прозрачной для налоговых органов, что выходить с выездными проверками, проверками ККТ нет необходимости, и соответственно, снижается нагрузка на бизнес. Новая система предоставляет собой ряд уникальных возможностей и для покупателей. С помощью мобильного приложения можно проверить, отражен ли данный чек в налоговой отчетности. Если создать «личный кабинет» покупателя, то всю информацию о своих покупках можно хранить в электронном виде.

Выездная налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогоплательщика уполномоченными лицами налогового органа путем проведения процессуальных действий.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок должностными лицами налоговых органов должны решаться несколько задач, наиболее важными из которых являются: выявление и пресечение нарушений законодательства РФ о налогах и сборах; предупреждение совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений.

ФНС РФ Срок проведения конкретной выездной налоговой проверки начинается исчисляться со дня вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки и соответственно до дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган имеет право проверить деятельность представительств и филиалов соответствующего налогоплательщика. Помимо этого, налоговый орган имеет право провести самостоятельную выездную налоговую проверку представительств и филиалов по вопросам своевременности уплаты и правильностью исчисления местных или региональных налогов и сборов.

Выездные налоговые проверки также могут быть проведены повторно, независимо от времени проведения предшествующей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом — в ходе проведения контроля за деятельностью налогового органа, который ранее проводил налоговую проверку
- налоговым органом, который ранее уже проводил налоговую проверку налогоплательщика, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В пределах этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который и была представлена уточненная налоговая декларация. Как правило, повторная выездная налоговая проверка проводится должностными лицами вышестоящего налогового органа РФ.

С введением нового подхода к организации системы планирования выездных налоговых проверок изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой для данной системы является всесторонний анализ налоговым органом имеющейся информации о конкретном налогоплательщике на

каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки. Также налогоплательщик теперь может воспользоваться своим правом на самостоятельную оценку проведенной в отношении него налоговой проверки.

Таким образом, можно сделать соответствующий вывод, что ФНС РФ и ее территориальные органы, в лице должностных лиц, постоянно совершенствуют формы и методы налогового контроля, разрабатывая новые системы и программы, в отношении налогоплательщиков. Ведь именно от правильности и своевременности уплаты налогов и иных обязательных платежей в соответствующий бюджет зависит то, как быстро и насколько хорошо государственные органы будут осуществлять свои функции по улучшению жизни населения.

1.6 Налоговый мониторинг

Ввиду изменений налогового законодательства с 1 января 2015 г. Налоговым Кодексом предусмотрено проведение новой формы налогового контроля – налогового мониторинга. Предметом налогового мониторинга является правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых возложена на организацию, являющуюся налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом (п. 1 ст. 105. 26 НК РФ). Проведение налогового мониторинга осуществляется на основе доступа налогового органа к финансовым и налоговым данным организации на постоянной основе, в чем заключается одна из основных особенностей налогового мониторинга как формы налогового контроля, к тому же по своей природе имеет длящийся характер. В то же время налоговые органы согласно п. 5. 1 ст. 89 НК РФ за некоторыми исключениями не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг. Хотя данная практика является нововведением для российской налоговой системы, на Западе она уже

давно успешно применяется. Как показывает опыт западных стран, удается не только избежать дополнительных санкций со стороны государственных налоговых органов, но и пополнять бюджет казны солидными вливаниями. Налоговый мониторинг как форма налогового контроля применяется по заявлению налогоплательщика – организации на основании решения налогового органа. Однако применить налоговый мониторинг может не каждый налогоплательщик.

В соответствии с ч. 3 ст. 105. 26 НК РФ с заявлением о проведении налогового мониторинга могут обратиться организации, отвечающие следующим признакам:

- 1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 миллионов рублей;
- 2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей;
- 3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей.

Периодом налогового мониторинга является год, следующий за годом, в котором было подано заявление о проведении налогового мониторинга, а его проведение начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который

проводился налоговый мониторинг¹. Заявление о проведении налогового мониторинга согласно п. 1 ст. 105. 27 НК РФ представляется организацией в налоговый орган по месту нахождения данной организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг. Вместе с тем организации, отнесенные по ст. 83 НК РФ к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют такое заявление по месту их учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. К заявлению о проведении налогового мониторинга в соответствии с п. 2 ст. 105. 27 НК РФ законодательства прилагаются следующие документы:

- 1) регламент информационного взаимодействия по установленной форме;
- 2) информация об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов;
- 3) учетная политика для целей налогообложения организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

По результату рассмотрения поданного организацией заявления о проведении налогового мониторинга руководитель налогового органа до 1 ноября выносит решение о проведении налогового мониторинга или об отказе в его проведении².

При определенных обстоятельствах возможно прекращение проведения налогового мониторинга досрочно. Так, в соответствии с п. 1 ст. 105. 28 НК РФ налоговый мониторинг прекращается досрочно при неисполнении организацией регламента информационного взаимодействия, ставшим препятствием для проведения налогового мониторинга, выявлении налоговым органом факта

¹ Барышева, С. Ю. Защита бизнеса при проверках: налоговой, ОБЭП, пожарной, трудовой инспекции, Роспотребнадзора и других органов власти. М.: Изд – во Эксмо, 2016. С.352.

² Макарьева, В. И. Как правильно подготовиться к налоговой проверке. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2016. С. 277.

представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга, а также в случае систематического (два раза и более) непредставления налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном статьей 105.29 настоящего Кодекса.

Для налогоплательщика проведение налогового мониторинга способствует снижению рисков штрафных санкций со стороны государства вследствие нарушения налогового законодательства и связанных с этим убытков за счет урегулирования спорных вопросов и выполнения предписаний налогового органа. В частности, в случае выявления налоговым органом при проведении налогового мониторинга противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации), либо несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение десяти дней (абз. 1 п. 2 ст. 105.29 НК РФ).

В случае, если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение в порядке, предусмотренном статьей 105.30 настоящего Кодекса (абз. 2 п. 2 ст. 105.29 НК РФ). Кроме того, на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга не начисляются пени. Эти обстоятельства также исключают вину лица в совершении налогового правонарушения. Однако они неприменимы при условии, что мотивированное мнение налогового органа основано на неполной или недостоверной информации, представленной

налогоплательщиком¹.

Развитие общества, разработка и внедрение инноваций, а также их успешная практика в других странах имеет на сегодня свое место. Налоговое законодательство не стало исключением, с 2016 года в России вступил в силу Федеральный закон², который внес поправку в НК РФ, так появилась новая форма налогового контроля – налогового мониторинга. Он имеет схожие черты с горизонтальным мониторингом, который еще в 2005 году применила налоговая служба Нидерландов³. На тот момент нидерландское общество было готово к малому объему правил и более ответственному исполнению правовых норм, благодаря чему налоговая служба Нидерландов разработала систему горизонтального мониторинга.

Задача данного метода контроля заключается в том, чтобы налоговая служба подписывала специальное соглашение с налогоплательщиками, где предусматривается двустороннее общение налогоплательщика со своим инспектором обо всех налоговых рисках. Налогоплательщик в любой момент может посоветоваться с налоговым инспектором, как поступить в той или иной ситуации, и только после его ответа совершить хозяйственную операцию. Таким образом, инспектор в режиме реального времени получает достоверные сведения обо всех фактах хозяйственной деятельности предприятия. Налоговая служба не осуществляет регулярные проверки данного налогоплательщика не за текущий, не за предыдущие годы. Главное, что налогоплательщик не обязан всегда соглашаться с инспектором, а при возникновении спорных вопросов, компания имеет право защищать свои интересы в суде. Исключительной инициативой организацией остается возможность заключать соглашение о надзоре. В данном случае государство не может принудить налогоплательщика обязательному

¹ Макарьева, В. И. Как правильно подготовиться к налоговой проверке. М.: Изд – во Налоговый вестник. 2016. С. 277.

² Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» от 4 ноября 2014 г. № 348 – ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 348. Ст. 4536.

³Зубарева И. Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерланды. М.: Изд – во Юрист, 2008. С. 294.

заключению соглашения. При этом горизонтальный мониторинг может быть применим только к определенной категории налогоплательщиков. Эксперимент по внедрению горизонтального мониторинга начался в Нидерландах в апреле 2005 г.

Горизонтальный надзор, по мнению инспекторов Королевства Нидерланды, более действенный, чем вертикальный (классический): он уменьшает административную и исполнительную нагрузку, а также налоговый климат.

По словам судьи из Гааги Карела М. Брауна, после заключения соглашения о надзоре налогоплательщики крайне редко идут в суд. Тем не менее, при возникновении разногласий обе стороны обращаются к налоговому судье. В отличие от вертикального контроля при горизонтальном мониторинге в суде рассматриваются разногласия в отношении толкования той или иной нормы, а не фактов¹.

Альтернативные источники такого контроля с успехом продолжили работу в США (ComplianceAssuranceProcess), где действуют процедура Ускоренного вынесения решения (AcceleratedIssueResolution) и процедура Быстрого урегулирования (FastTrackSettlement – FTS), получение частного разъяснения налогоплательщиком (PrivateLetterRuling), в Ирландии (Cooperatecompliance). 2 С 2012 года в России действовал пилотный проект, затем в 2014 году принят Федеральный закон о Налоговом мониторинге².

Более того, как показывает практика, даже самые совершенные нормы законов не гарантируют их успешного применения. Например, была проделана серьезная работа в ходе реформы налогового администрирования, ст. 88 НК РФ, которая определяет порядок проведения камеральной проверки, является на сегодняшний день практически идеальной. Высказывалось мнение, что введение горизонтального мониторинга в российскую практику может привести к

¹ Кондраков, Н. П. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах. М.: Изд – во Проспект, 2016. С. 189.

² Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» от 4 ноября 2014 г. № 348 – ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 348. Ст. 4539.

увеличение количества судебных разбирательств, поскольку Минфин России в своих разъяснениях нередко игнорировал судебную практику, включая и позицию высших органов судебной власти. Примером такого законодательного акта может служить Письмо финансового ведомства (от 14 августа 2007 г. № 03 – 07 – 15/120), в котором хищение у налогоплательщика товарно-материальных ценностей предлагалось рассматривать как их реализацию похитителю. А. Е. Анохин – начальник юридического отдела одной из столичных налоговых инспекций, канд. юрид. наук, также предполагал, что в нынешних условиях российской действительности данная форма налогового контроля, как горизонтальный мониторинг, нежизнеспособна. Заключение соглашения между налогоплательщиком и ФНС подразумевает прозрачность при формировании налоговой отчетности и высокую степень доверия к налоговым чиновникам, однако ни первое, ни второе пока невозможно.

Для предотвращения роста налоговых рисков наши компании предпочитают советоваться с независимыми налоговыми консультантами, которые по уровню профессиональной подготовки часто превосходят налоговых инспекторов.¹ Обусловлено это тем, что весомую долю таких частных консультантов составляют бывшие сотрудники налоговых органов, имеющих серьезный опыт: знания и навыки для защиты своих клиентов, которые были накоплены за время службы в налоговом ведомстве.

Между тем налоговая культура в России за последнее 10 лет существенно изменилась: подавляющее большинство крупнейших налогоплательщиков добросовестно исчисляет и уплачивает налоги и сборы. Данные усилия ФНС России, по мнению И. Ю. Мокрышева, необоснованно обращены на добросовестных налогоплательщиков (как правило, в крупных компаниях). Следует сменить ориентир, ведь значительно проще осуществлять контрольные мероприятия в отношении таких налогоплательщиков, чем в отношении

¹ Мигачева Е. В. Налоговый мониторинг как способ обеспечения финансовой безопасности. М.: Изд – во Юрист, 2016. С. 216.

добросовестных. В то же время, эффективность данного контроля весьма неоднозначна.

Следует отметить, что в настоящий момент России уже подготовила материально – техническую базу для введения системы, аналогичной горизонтальному мониторингу. Это межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Именно эти инспекции «добывают» значительную часть налоговых платежей. Здесь созданы все необходимые условия, в наличии электронной системы документооборота, накоплены знания отраслевой специфики, наиболее оплачиваемые высококвалифицированные специалисты, есть возможность аккумулировать различные необходимые ресурсы (в том числе информационные).

Изначально в Федеральной налоговой службе решили запустить пилотный проект налогового мониторинга. Целью проведения пилотного проекта является четкое выстраивание информационного взаимодействия между налогоплательщиками и налоговой службой по налогам, бухгалтерии, бизнес – процессам, для предварительного согласования налоговых обязательств.

Первые шаги работы были представлены в мае 2013 года на III Международном юридическом форуме, который прошел в Санкт – Петербурге, где начальник Управления по досудебному урегулированию налоговых споров ФНС России Е. В. Суворова сообщила о заключении соглашений с крупными организациями.

Среди таких компаний были: ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные телесистемы», ОАО «Интер РАО ЕЭС», международной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б. В. », ОАО «Северсталь». Данный подход к контролю за налогоплательщиками по исполнению своих обязанностей в уплате налогов расширяет способы урегулирования налоговых споров, без доведения таких споров до судебных разбирательств.

Следует заметить, что Судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А. Г. Першутов отметил здесь положительный опыт ФНС России в

данном направлении контроля. Пилотный проект показал свою эффективность, поэтому был разработан федеральный закон № 347 – ФЗ о введении новой формы налогового контроля – налоговом мониторинге.

Согласно п. 1 ст. 105. 26 НК РФ Налоговый мониторинг – это новая форма налогового контроля, которая позволяет проверять правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов. Используя налоговый мониторинг налогоплательщики смогут расширить информационное взаимодействие. Организации предоставляют налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, а взамен получают право в случае наличия сомнений запросить у налогового органа мотивированное мнение по вопросу налоговых последствий совершаемых сделок. Режим налогового мониторинга существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля. Налоговые органы не смогут проводить налоговые проверки за период проведения налогового мониторинга кроме случаев, указанных в пункте 1. 1 статьи 88 и пункте 5. 1 статьи 89 НК РФ. Для проведения налогового мониторинга организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга.

Заявление о проведении налогового мониторинга представляется организацией в налоговый орган по месту регистрации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг.

Если организация, в соответствии со статьей 83 НК РФ отнесенная к категории крупнейших налогоплательщиков, представляет заявление о проведении налогового мониторинга в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. При подаче заявления о проведении налогового мониторинга крупнейшие должны представить перечень документов.

Таким образом, разработав структуру взаимодействия ФНС с организациями, выстроится система контроля, без учреждения дополнительного исполнительного органа, на который бы государство тратило бюджетные средства.

Действующие участники налогового мониторинга в России. После успешной реализации пилотного проекта по внедрению горизонтального мониторинга, законодательную базу пополнил Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ», который фактически начал работу 1 января 2016 года. Так наряду с камеральными и выездными налоговыми проверками начали применять новую форму налогового контроля – налоговый мониторинг.

При реализации пилотной версии в налоговом (горизонтальном) мониторинге приняло участие 4 акционерных общества и одна международная организация.

Первыми участниками налогового мониторинга стали: ПАО «МТС», ПАО «Мегафон», ООО «Заполянефть», ПАО «Интер РАО ЕЭС», ООО «Эйч – эс – би – си Банк» и ООО «Юнилевер Русь». Организации самостоятельно выбрали для себя данную форму налогового контроля, и согласно п. 1. 1 ст. 88 и п. 5. 1 ст. 89 НК РФ подали в налоговые органы соответствующие заявления до 1 июля 2015 года для дальнейшего заключения соглашения.

После заключения специального соглашения организации на постоянной основе будут предоставлять налоговому органу оперативный доступ к данным бухгалтерского и налогового учета, а также к системам внутреннего контроля.

Федеральная налоговая служба полагает, что такое взаимодействие с налогоплательщиками позволит сформировать благоприятную среду для исполнения в полном объеме налоговых обязательств. Специалисты ФНС России считают, что новый подход в новом методе проведения контроля позволит сократить количество спорных вопросов в процессе налогового администрирования, поскольку за время, пока организация проводит налоговый

мониторинг выездные и камеральные налоговые проверки налоговыми органами не проводятся¹.

Как показывает практика, даже крупные российские компании используют различного рода налоговые схемы, которых вызывают сомнения в их законности. Однако, доказательства порой недостаточны или оспоримы, и в этом случае лишь единицы организаций могут быть привлечены к ответственности. Подавляющее большинство судебных споров, в том числе и тех, где налоговые органы пытаются доказать использование схем, заканчивается в пользу компаний – нарушителей. Серьезным пробелом в системе российских налогов является налог на добавленную стоимость. В условиях существования этого налога компаниям выгодно совершать сделки с привлечением фирм – однодневок, чтобы значительно сократить налоговую нагрузку. Очевидно, что любое сотрудничество с налоговыми органами предполагает отказ от сомнительных с точки зрения закона операций, и легализацию основной части бизнеса, что весьма не привлекательно для организации, так как это серьезно может увеличить налоговую нагрузку. Еще одной причиной, которая может послужить проблемой в реализации налогового мониторинга в России может выступать менталитет налоговых чиновников и специалистов российских компаний, основанный опять же на недоверии друг к другу, но в другом направлении. Этот момент связан с отсутствием гарантий сохранения коммерческой тайны. Компании даже в условиях камеральных и выездных налоговых проверок крайне неохотно раскрывают сведения о внутренних операциях, в то время как делать это добровольно вряд ли кого устроит.

Кроме того, советоваться с налоговым органом не всегда уместно. Поскольку их совет по той или иной операции может быть весьма не привлекательным, и компания, отказавшись от серьезной сделки, может лишиться значительной доли прибыли. Напротив, самостоятельно принятое решение хотя и

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] URL: https://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/4171938/ (дата обращения 13. 05. 2018).

сопряжено с риском, но такой риск в большинстве случаев оправдан, что подтверждается статистическими результатами судебных споров. С другой стороны, что делать компании, если она не согласна с мнением чиновников? Если она решит сделать шаг по – своему усмотрению, однозначно спор с ним будет неизбежен, поскольку инспектор уже осведомлен в той или иной степени о возникшей у компании проблеме.

Итак, получается, что использование опыта Нидерландов и опыт России будет иметь характерную национальную особенность. Это не означает, что горизонтальный мониторинг, основанный на соглашениях о сотрудничестве между государством и налогоплательщиками, в России не может применяться. Аналогом такого опыта может служить процедура заключения соглашений о реструктуризации задолженности компаний, предполагавших списание части задолженности при выполнении компаниями условий соглашения.

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля применяется по заявлению налогоплательщика — организации на основании решения налогового органа.

При определенных обстоятельствах возможно прекращение проведения налогового мониторинга досрочно

Для налогоплательщика проведение налогового мониторинга способствует снижению рисков штрафных санкций со стороны государства вследствие нарушения налогового законодательства и связанных с этим убытков за счет урегулирования спорных вопросов и выполнения предписаний налогового органа

- во-первых, организация заранее проинформировано о последствиях той или иной сделки, таким образом, руководство, ответственное за налоговые риски, обезопасило себя;
- во-вторых, налогоплательщик имеет право оспорить мнение инспектора и, получив решение суда, совершить хозяйственную операцию без риска потерь;
- в-третьих, предприятие получает право реже проводить аудиторские проверки.

Объем ресурсов, затраченный налоговой службой на контроль предприятий, заключивших соглашение о надзоре, несравним с тем объемом, который нужно потратить при вертикальном надзоре.

В России есть проблемы налогового администрирования, которые в частности должен решить и налоговый мониторинг, однако в первую очередь необходимо российским законодателям, министерству финансов и налоговой службой и представителям бизнеса сесть за стол и обсудить основные проблемы. Стоит серьезная задача выводить теневую экономику и взяв этот сегмент определить взаимовыгодные условия, которые позволят снизить нагрузку на отечественный бизнес и повысить сборы в казну государства для развития его инфраструктуры, социальной сферы, а в целом повысить благосостояние страны и граждан.

1.7 Государственный налоговый учет

В НК РФ впервые четко указано на необходимость ведения организациями налогового учета для расчета налоговой базы. Этому посвящены статьи 313 – 333 НК РФ. Однако нельзя говорить о том, что российские организации не вели раньше налоговый учет. Они занимаются этим уже несколько лет, только до сих пор учет для целей налогообложения официально не назывался налоговым.

Хотя общие понятия налогового учета и сформулированы в конкретной главе части второй НК РФ, – логичнее было бы перенести материал в часть первую НК РФ, для того чтобы налогоплательщикам и работникам налоговых органов было понятно, что продекларированные правила налогового учета касаются определения налоговой базы по всем налогам.

Если исходить из тех понятий налогового учета, которые уже прочно вошли в практику, то можно сделать вывод, что фактическая обязанность налогоплательщиков по организации и ведению налогового учета возникла

одновременно с формированием современной системы налогообложения в 1992 году.¹

Налоговый учет – это система обобщения информации о доходах и расходах для определения налоговой базы по прибыли на основе данных первичных документов².

Налоговый учёт осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учёта для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществлённых налогоплательщиком в течение отчётного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога.

Подтверждением данных налогового учёта являются:

- первичные учётные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учёта;
- расчёт налоговой базы.

Система налогового учёта, в отличие от бухгалтерского учёта, пока не регламентирована законодательно. В соответствии со ст. 313 НК РФ: «...система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя».

Если понятие «налоговый учет» расшифровано в гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, то правила формирования учетной политики для целей обложения НДС закреплены в п. 12 ст. 167 гл. 21 "Налог на добавленную стоимость". Они представляются достаточно простыми для понимания и касаются

¹ Касьянова Г. Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Изд – во АБАК, 2015. С. 236.

² Касьянова Г. Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый. М.: Изд – во АБАК. 2016, С. 342.

не только НДС. Эти методы отражают правила определения налоговой базы, необходимые для расчета различных показателей, и утверждаются соответствующими указами руководителя предприятия на год.

Организации ведут налоговый учет по-разному. При этом существует лишь небольшой перечень исключений (благотворительные учреждения и некоторые иные) на которые данное правило не распространяется.

Модели организации налогового учета могут быть различными. Но основная цель всегда остается неизменной. Это сбор полной и максимально достоверной информации о финансовом, имущественном состоянии конкретного предприятия¹.

Налоговый учет позволяет также реализовывать следующие важные задачи:

- избежать отрицательных результатов при ведении деятельности хозяйственного характера;
- обеспечить в принудительном порядке финансовую стабильность конкретного предприятия;
- осуществлять контроль за соблюдением действующего законодательства, положений нормативно – правовых актов;
- контроль необходимости проведения финансовых операций для выявления схем ухода от налогов.

Внутренний контроль за соблюдением налогового законодательства и правил учета подобного рода должны осуществлять следующие лица:

- главный бухгалтер;
- руководитель;
- учредитель.

Важно помнить о наказуемости допущения ошибок при ведении налогового учета. Причем в некоторых случаях ошибки грозят не просто штрафом, но также административным и даже уголовным наказанием.

¹ Баев Н. Г. Учет налога на прибыль в «1С: Бухгалтерия 8»: Учебные материалы «1С: Бухгалтерский и налоговый консалтинг». М.: Изд – во 1С–Пабблишинг, 2010. С. 164.

Потому следует избегать подобного рода прецедентов, ответственно относиться к сдаче отчетности, ведению налогового и бухгалтерского учета.

Осуществлять постановку на налоговый учет необходимо в соответствии с установленным регламентом. При этом следует соблюдать большое количество различных нормативов и правил. Ознакомиться с ними стоит заранее. Каждый год налоговое законодательство реформируется – важно отслеживать все изменения.

При проведении камеральной или выездной проверки ФНС всегда в первую очередь обращает внимание на все, что связано с нововведениями в налоговой сфере.

Основополагающими нормативно – правовыми актами являются следующие:

- процесс устранения двойного налогообложения ст. 311 НК РФ;
- особые моменты налогообложения ст. 312 НК РФ;
- основные правила ведения налогового учета ст. 313 НК РФ;
- регистры аналитического характера данного вида учета ст. 314 НК РФ;
- в каком порядке осуществляется составление данных для вычисления налогооблагаемой базы ст. 315 НК РФ;
- как формируется налоговый учет в случае учета доходов ст. 316 НК РФ;
- оглашается процедура учета для некоторых, особых типов доходов ст. 317 НК РФ;
- как допускается определять сумму расходов на реализацию ст. 318 НК РФ;
- как вычисляются затраты по операциям торгового характера ст. 320 НК РФ.

Для некоторых отдельных предприятий действуют специальные правила ведения учета. Отражаются они в следующих НПД:

- как осуществляется налоговый учет доходов и расходов для организации страхового типа ст. 330 НК РФ;

- процедура налогового учета доходов/расходов для банков, кредитных учреждений ст. 331 НК РФ;
- осуществление учета данного типа учреждениями бюджетного типа ст. 331.1 НК РФ;
- как формируется налоговый учет и отчетность в случае осуществления доверительного управления имуществом ст. 332 НК РФ;
- налоговый учет в организациях, занимающихся исследованиями налогового характера, опытно – конструкторскими работами ст. 332.1 НК РФ;
- налоговый учет по операциям РЕПО ст. 333 НК РФ.

Стоит уделить максимально пристальное внимание федеральному законодательству. Особенно это касается учета в коммерческих организациях нематериальных активов.

Поскольку, модели организации налогового учета могут быть различными. Но при этом принцип формирования налоговой отчетности и ведения самого учета един для всех предприятий – вне зависимости от формы собственности. Именно поэтому стоит обязательно ознакомиться со всеми ними.

Наиболее важными вопросами являются следующие:

- какими принципами руководствоваться?
- способы ведения на предприятии;
- с какими проблемами сталкиваются;
- доходы и расходы фирмы – финансовые результаты.

Все принципы ведения налогового учета отражаются в гл. 25 НК РФ.

- Денежного измерения. Вся информация в отчетности всегда отражается только в денежных единицах, без исключения.
- Обособленности имущества. Находящееся в собственности предприятия имущество находится в обособленном положении в случае необходимости включения его в налоговый учет (затрагивает амортизацию имущества).

- Непрерывность работы предприятия. Процесс налогового учета в обязательном порядке должен вестись непрерывно, без каких – бы то ни было интервалов, исключений.
- Принцип начисления. Представляет собой временную определенность, разбивку на отдельные отчетные периоды (ст. 272, 271 НКРФ).
- Последовательность применения. Все отраженные в законодательстве правила, принципы, иные условия в обязательном порядке должны применяться постоянно, от одного отчетного периода к другому.
- Равномерности доходов и расходов. Подразумевает под собой отражение всех налогов в одном и том же периоде отчетности.

Наиболее важным документом в сфере регулирования налогообложения является НК РФ. Стоит уделить рассмотрению данного документа максимальное количество времени. Важно обязательно разобраться, в каком порядке производится учет всех налоговых сборов. При обнаружении ошибок ФНС позволит осуществить доработку отчетной документации и сдать уточненную декларацию. Но это приведет к потере времени, проведению повторной камеральной, выездной проверки¹.

Процедура ведения налогового учета может быть различной. Существует две основные методики:

- ведение полностью независимого и автономного учета налогов;
- налоговый учет на основе бухгалтерского.

Каждый способ имеет как свои достоинства, так и некоторые важные недостатки.

Независимый учет налогов, который никак не интегрируется с учетом бухгалтерским, требует внесения всех важных данных в специальные регистры. Применение такой системы по сравнению с интеграцией с бухгалтерией требует

¹ Нестеров Г. Г. Налоговый учет. М.: Изд – во Рид Групп, 2011. С. 219.

некоторого увеличения расходов. Так как потребуется все операции, действия отражать дважды (в бухгалтерии, налоговом учете).

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в т. ч. операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах, либо переносятся на ряд лет). При этом аналитический учет данных должен быть организован так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы¹.

Подтверждением данных налогового учёта являются:

- первичные учётные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учёта;
- расчёт налоговой базы.

Первичные документы служат основанием для ведения как бухгалтерского, так и налогового учёта.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых магнитных носителях.

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них данных разрабатываются организациями самостоятельно и устанавливаются приложениями к приказу (распоряжению) руководителя об учетной политике для целей налогообложения.

Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Исправление ошибок в регистрах налогового учета должны быть обоснованы и подтверждены подписью лица, вносящего исправления, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Варианты организации налогового учета могут быть различными. Но в некоторых случаях использование учета совместного типа невозможно.

¹ Кожин В. Я. Налоговый учет в торговле. М.: Изд – во Деловой двор, 2009. С. 147.

Например, упрощенная система налогообложения позволяет не вести бухгалтерский учет.

В таком случае использование интеграции учета налогового и бухгалтерского невозможно – ввиду отсутствия последнего.

Таким образом, налоговый учет представляет собой систему обобщения информации о доходах и расходах. Он осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учёта для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществлённых налогоплательщиком в течение отчётного (налогового) периода. Систему налогового учета организации выбирают самостоятельно, а порядок ведения налогового учёта устанавливается налогоплательщиком в учётной политике. Но несмотря на это, у практических работников до сих пор нет полной ясности, что же означает это понятие.

Формирование налогового учета любым способом – процедура не сложная, но с множеством нюансов и особенностей.

Стоит обязательно заранее разобраться с ними всеми. Так можно будет избежать серьезных проблем с законом и назначения штрафов со стороны ФНС.

Налоговая отчетность представляет собой совокупность документов, которые отражают результаты финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, но с точки зрения налогового законодательства. То есть в первую очередь налоговая отчетность отражает сведения об исчислении и уплате налогов.

Как правило, под налоговой отчетностью подразумевают налоговую декларацию, которую руководители предприятий и индивидуальные предприниматели в обязательном порядке раз в год сдают в налоговую службу. К налоговой отчетности относится также расчет авансового платежа, сведения о среднесписочной численности работников, прочие отчеты, обусловленные деятельностью предприятия.

Часть налоговой отчетности сдается в налоговую службу, некоторые сведения по налогам – в Пенсионный фонд и Государственный комитет статистики, а также в Фонд социального страхования.

Разумеется, вся документация должна быть составлена с учетом установленных и утвержденных государственных требований. Существуют установленные бланки налоговой отчетности.

Налоговая отчетность зависит от размеров предприятия и численности его сотрудников, от деятельности предприятия, а также от формы налогообложения, которая установлена на предприятии – это решающий и главный фактор¹.

Все коммерческие организации, индивидуальные предприниматели и иные предприятия обязаны выплачивать государству налог на прибыль и некоторые другие сборы – в зависимости от типа деятельно.

Существенное влияние оказывает выбранная система налогообложения. Важно помнить о необходимости ведения налоговой отчетности.

Её организация – процесс не сложный, но имеющий множество различных особенностей. Все их необходимо знать и соблюдать.

Порядок ведения налоговой отчетности утверждается на законодательном уровне, НК РФ и иными нормативно – правовыми документами.

Правила ее составления и представления определяются ФНС РФ. Показатели налоговой отчетности выражаются только стоимостными измерителями. Налоговая отчетность может быть составлена на основе данных бухгалтерского учета, приведенных в соответствие с налоговым законодательством, или на основе отдельно организованного налогового учета.

Налоговая отчетность представляется налоговой инспекции ФНС РФ по месту регистрации организации.

При этом часть отчетных форм составляется по данным бухгалтерского учета, а некоторые отчетные формы составляются по данным налогового учета, часто ведущегося параллельно с бухгалтерским учетом. Параллельное ведение налогового учета ведет к увеличению затрат на составление налоговой отчетности. Снижение затрат на составление налоговой отчетности может быть

¹ Касьянова Г. Ю. Материалы, готовая продукция, товары: бухгалтерский и налоговый. М.: Изд – во АБАК, 2015. С. 252.

достигнуто путем формирования ее показателей на основе информации, содержащейся в бухгалтерском учете, скорректированной по правилам налогового законодательства.

Источниками формирования показателей налоговой отчетности являются данные налогового и бухгалтерского учета. Сущность сопоставимости отчетных и налоговых данных организации заключается в том, что в финансовой и налоговой отчетности содержатся обобщенные данные, необходимые для расчета налоговой базы по тому или иному налогу. Но в отдельных случаях могут образовываться нестыковки. Это вызвано несовпадением бухгалтерского и налогового учета, которое устраняется с помощью определенных корректировок.

Несмотря на то, что бухгалтерская и налоговая отчетности в чем-то схожи, данные документов, как правило, друг друга не дублируют, а показатели по вроде бы одинаковым параметрам – например, доход предприятия без учета налогообложения, который учитывается как в бухгалтерском отчете, так и при расчете для единой налоговой декларации – могут не совпадать. Это обусловлено разностью производимых расчетов, а также отчетного периода.

Однако, при возникновении, каких-либо подозрений, руководитель предприятия имеет права сравнить бухгалтерскую и налоговую отчетность. При этом нужно хорошо знать, какой пункт одной отчетности относится к какому пункту другой.

Чем достовернее будет налоговая отчетность, тем «спокойнее будет спать» налогоплательщик. Таким образом, до, во время и после составления налоговой отчетности бухгалтерская служба налогоплательщика должна отслеживать сопоставимость отдельных показателей отчетности.

Сопоставление отчетных и налоговых данных организации необходимо не только налогоплательщику, представляющему налоговую отчетность в налоговые органы, но и самим налоговикам. Экономический анализ декларации по налогу на прибыль – это последний этап камеральной проверки. Анализ заключается,

прежде всего, в сопоставлении данных налогового учета с суммами из бухгалтерской отчетности.

Каждая организация предоставляет налоговую отчетность в зависимости от характера деятельности, наличия /отсутствия определенных видов материального имущества (активов). Поэтому налоговая отчетность, например, индивидуального предпринимателя, применяющего упрощенную систему налогообложения, и крупной нефтедобывающей компании существенно различается¹.

Некоторые существующие формы налоговой отчетности представлены ниже:

– Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций. Предоставляется ежеквартально не позднее 28 календарных дней с момента окончания отчетного периода. Данные отражаются нарастающим итогом (за 1 квартал, за полугодие, за 9 месяцев). Годовая декларация предоставляется в ИФНС не позднее 28 марта года, следующего за отчетным.

– Налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость. Предоставляется ежеквартально не позднее 20 календарных дней со дня завершения отчетного квартала.

– Налоговая декларация по налогу на имущество организаций. Обязанность по составлению данной декларации возлагается на организации, имеющие движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств. Налоговые расчеты по авансовым платежам предоставляются ежеквартально, не позднее 30 календарных дней после истечения соответствующего отчетного периода. Годовой расчет предоставляется не позднее 30 марта года, следующего за отчетным.

– Налоговая декларация по земельному налогу. Данную форму предоставляют организации и физические лица, имеющие земельные участки (право собственности, бессрочного пользования или наследуемого владения).

¹ Касьянова Г. Ю. Посредничество: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый. М.: Изд – во АБАК, 2012. С. 207.

Декларация предоставляется один раз в год, не позднее 1 февраля года, следующего за отчетным.

– Налоговая декларация по транспортному налогу. Налогоплательщиками данного налога признаются юридические и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения. Налоговая декларация предоставляется один раз в год, не позднее 1 февраля года, следующего за отчетным.

Существует ряд более специфичных налогов и сборов, уплачиваемых узкоспециализированным кругом юридических и физических лиц. Лица, не признаваемые плательщиками по данным видам налогов, соответствующие декларации не предоставляют.

К таким налогам относятся¹:

- водный налог;
- налог на игорный бизнес;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- плата за пользование недрами;
- сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов;
- акцизы.

Налоговая отчетность индивидуального предпринимателя различается в зависимости от применяемой системы налогообложения:

- налоговая отчетность ОСНО;
- налоговая отчетность при УСН;
- налоговая отчетность ЕНВД.

Налоговая отчетность ИП может сдаваться непосредственно индивидуальным предпринимателем или по доверенности. Налоговая отчетность предпринимателя сдается в установленные законодательством сроки¹.

¹ Баев Н. Г. Учет налога на прибыль в «1С: Бухгалтерия 8»: Учебные материалы «1С: Бухгалтерский и налоговый консалтинг». М.: Изд – во 1С–Пабблишинг. 2010. С. 164.

Налоговая отчетность организаций (ООО, ЗАО, ОАО, товариществ, партнерств, некоммерческих организаций) также зависит от применяемой системы налогообложения. Сдача налоговой отчетности организаций может осуществляться как лично представителем налогоплательщика, так и по почте.

На первый взгляд, кажется, что отчетных форм слишком много, и все они имеют постоянно меняющиеся значения и разные сроки сдачи. А ведь нарушение этих сроков влечет за собой наложение различных административных штрафов.

Этапы составления налоговой отчетности:

- проверка полноты и правильности отражения первичных документов.
- по необходимости, внесение исправлений в отражение первичных документов.
- составление бухгалтерской и налоговой отчетности.
- сдача отчетности.

Таким образом, государственный налоговый учет – это форма налогового контроля, представляющая собой сложный юридический процесс, совокупность регистрационных процедур, необходимых для регистрации субъектов права в качестве налогоплательщиков, а также объектов налогообложения.

Целями государственного налогового учета являются:

- создание условий, исключающих уклонение от налогообложения;
- контроль за ведением организациями и индивидуальными предпринимателями предпринимательской и иной деятельности;
- получение всеми заинтересованными лицами открытых сведений о зарегистрированных юридических лицах;
- аналитические цели;
- статистическое наблюдение за экономикой, регистрация основных работодателей в качестве страхователей в пенсионных и социальных органах,

¹ Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации: дис.... кан. юрид. наук /А.С. Селиванов. Москва, 2012. С. 189.

иные аналогичные цели.

А так же анализ законодательства позволяет выделить группу специальных принципов государственного налогового учета, на основе которых осуществляет правовое регулирование этих отношений:

- принцип всеобщности;
- принцип достоверности представляемых сведений;
- принцип платности;
- принцип «одного окна»;
- принцип законодательного закрепления списка документов, необходимых для регистрации, процессуальных действий регистрирующих органов и оснований для отказа в регистрации;
- принцип минимального количества документов;
- принцип публичности.

Государственный налоговый учет объектов налогообложения осуществляется путем обязательной государственной регистрации ряда объектов в государственных реестрах, а также на основе налоговой отчетности составляется на бумажных носителях и (или) в виде электронного документа с соблюдением требований к электронному документу, на государственном или русском языках. Ответственность за достоверность данных, указанных в налоговой отчетности, возлагается на налогоплательщика, в том числе в случаях, когда такая налоговая отчетность составляется его представителями¹. При этом под налоговой отчетностью понимается совокупность документов, отражающих результаты финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, но с точки зрения налогового законодательства. Налоговая отчетность частично сдается в налоговую службу, некоторые сведения по налогам – в Пенсионный фонд и Государственный комитет статистики, а также в Фонд социального страхования. Каждая организация предоставляет налоговую отчетность в зависимости от

¹ Нечитайло А. И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли. СПб.: Изд – во Юрид. центр Пресс, 2013. С. 173.

характера деятельности, а также наличия или отсутствия определенных видов материального имущества (активов).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В нынешних условиях налоги становятся одним из важнейших инструментов осуществления экономической политики государства. Налогоплательщик всегда стремится защитить свой имущественный интерес от налоговых изъятий. В такой ситуации государство вынуждено выработать особый механизм взаимодействия с налогоплательщиками, призванный обеспечивать надлежащее исполнение ими налоговых обязательств. Этот механизм должен позволить государству проверять правильность, полноту и своевременность выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками. Имя этому механизму – налоговый контроль, и изучение данного процесса легло в основу данной работы.

Сложившаяся к настоящему времени система налогового контроля не обеспечивает требуемого повышения эффективности деятельности налоговых органов. Несмотря на перевыполнение планов по мобилизации налоговых доходов бюджета, задолженность по налоговым платежам в бюджеты всех уровней остается достаточно высокой.

Результатом работы над данной темой стало достижение поставленной цели посредством решения всех задач: были рассмотрены и проанализированы формы и методы налогового контроля, такие как камеральная налоговая проверка, выездная налоговая проверка, государственный налоговый учет, налоговый мониторинг.

Налоговый контроль – это целенаправленная деятельность налоговых органов, при осуществлении которой используются определенные методы. Данные методы имеют как практическую, так и научную основу. В определенной мере они закреплены и в законодательстве. К формами налогового контроля являются:

- налоговые проверки, к которым относят камеральную и выездную налоговые проверки, а также налоговый мониторинг;
- государственный налоговый учет.

При этом отмечается, что неразрывность и органичное единство форм и методов налогового контроля. Так, в рамках одной правовой формы организации контрольной деятельности могут применяться различные методы контроля.

Субъектами налогового контроля выступают государственные органы специальной компетенции. Подконтрольными субъектами являются любые государственные и муниципальные органы, организации и физические лица, участвующие в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. Объектом налогового контроля является финансово-хозяйственная деятельность указанных лиц и движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков. В тоже время налоговым органам запрещено вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщиков. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете, речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом. В процессе налогового контроля большое внимание придается различного рода гарантиям прав и законных интересов лиц, финансово – хозяйственная деятельность которых проверяется. Налоговый контроль как вид государственно – управленческой деятельности носит властный характер¹. Налоговый контроль является также межведомственным, поскольку осуществляется вне системы служебной или организационной подчиненности. Налоговые органы вправе проводить проверки на всех предприятиях, в

¹ Пилипенко А.А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: дис. ... кан. юрид. наук / А.А. Пилипенко. Москва, 2013. С. 168.

учреждениях и организациях независимо от форм собственности, организационно-правовой формы, подчиненности и т.п., в том числе на предприятиях с особым режимом работы. Для проверки последних в налоговых инспекциях создаются режимно-секретные органы или выделяются соответствующие специалисты (группы специалистов).

Предметом налоговой проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Но исчисление облагаемой базы многих налогов прямо или косвенно связано с различными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому под «документами, связанными с налогообложением», может пониматься широкий круг документации, прежде всего опосредующей гражданско-правовые отношения налогоплательщика с учредителями и контрагентами, – учредительные документы, договоры, акты сдачи – приемки, накладные, банковские выписки, отчеты исполнителей и т. д. В качестве гарантии прав налогоплательщиков в ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» включена оговорка: из предмета налоговой проверки исключены сведения, составляющие коммерческую тайну, определяемую в порядке, установленном законодательством.

С каждым годом система ФНС работает все более эффективно, однако, до сих пор остается нерешенным вопрос лояльности сотрудников налоговой службы к налогоплательщикам. Данный вопрос беспокоит и руководителей ведомства. В связи с этим был принят регламент осуществления мониторинга обращений. Речь идет о сборе и анализе отрицательных отзывов физических и юридических лиц о работе инспекций. В качестве наиболее распространенных ведомство называет несвоевременный возврат суммы налога, не отражение произведенной уплаты налога, нарушение 30-дневного срока для ответа на обращение налогоплательщика, грубость и некомпетентность сотрудников, долгие очереди. Данный подход к работе сотрудников показывает, что руководителей ФНС интересует не только эффективность системы сбора налогов, а также отношение работников к налогоплательщикам, что несомненно положительно скажется на

отношение людей к ведомству и, конечно, на имидж всей системы в целом

Следует отличать формы от мероприятий налогового контроля, к которым относят:

– направление запросов в компетентные органы иностранных государств, осуществляемое в соответствии с методическими указаниями о порядке обмена информацией по запросу с компетентными органами иностранных государств, утвержденными ФНС России. Обмен информацией осуществляется с компетентными органами тех иностранных государств, с которыми существуют действующие международные договоры;

– направление налоговым органом запросов в банк о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), о представлении выписок по операциям на счетах, по вкладам (депозитам), справок об остатках электронных денежных средств и переводах электронных денежных средств организаций (индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты);

– допрос свидетеля, проводимый в рамках статьи 90 НК РФ. В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие – либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, за исключением лиц прямо предусмотренных законом;

– осмотр документов и предметов, полученных должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра, в том числе по месту их нахождения в производственных, складских, торговых и иных помещениях и на территории проверяемого лица, проводимый в рамках статьи 92 НК РФ;

– инвентаризация принадлежащего налогоплательщику имущества с

согласия проверяемого лица, в том числе по месту его нахождения в производственных, складских, торговых и иных помещениях и на территории проверяемого лица, проводимая в соответствии с Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России от 10. 03. 1999 № 20н, МНС России № ГБ – 3 – 04/39;

- истребование документов у проверяемого лица, проводимое в рамках статьи 93 НК РФ;
- истребование документов (информации) у иных (по отношению к проверяемому налогоплательщику) лиц, проводимое в рамках статьи 93. 1 НК РФ;
- проведение экспертизы (статья 95 НК РФ), привлечение специалиста (статья 96 НК РФ) и переводчика (статья 97 НК РФ).

В целом, приходится констатировать, что в НК РФ не раскрывается понятие камеральной налоговой проверки, но при этом в статье 88 НК РФ содержится лишь перечень квалифицирующих признаков данной категории, которые и позволяют определить ее содержание. Под камеральной проверкой понимается проверка представленных налогоплательщиком в налоговый орган налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, проводимая по местонахождению налогового органа. Таким образом, камеральная налоговая проверка – форма контроля, осуществляемая по месту нахождения налогового органа, его должностного лица на основании налоговой декларации и договоров, представленных налогоплательщиком в порядке, предусмотренном НК РФ. Также камеральная проверка имеет двойное назначение: как средство контроля за правильностью и достоверностью отражения показателей в налоговых декларациях и как основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Выездная налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогоплательщика уполномоченными лицами налогового органа путем проведения процессуальных действий. Основной и наиболее эффективной

формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. С введением нового подхода к организации системы планирования выездных налоговых проверок изменен отбор объектов для проведения выездных налоговых проверок. Основой для данной системы является всесторонний анализ налоговым органом имеющейся информации о конкретном налогоплательщике на каждом этапе планирования и подготовки выездной налоговой проверки. Таким образом, можно сделать соответствующий вывод, что ФНС РФ и ее территориальные органы, в лице должностных лиц, постоянно совершенствуют формы и методы налогового контроля, разрабатывая новые системы и программы, в отношении налогоплательщиков. Ведь именно от правильности и своевременности уплаты налогов и иных обязательных платежей в соответствующий бюджет зависит то, как быстро и насколько хорошо государственные органы будут осуществлять свои функции по улучшению жизни населения.

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля применяется по заявлению налогоплательщика – организации на основании решения налогового органа. Для налогоплательщика проведение налогового мониторинга способствует снижению рисков штрафных санкций со стороны государства вследствие нарушения налогового законодательства и связанных с этим убытков за счет урегулирования спорных вопросов и выполнения предписаний налогового органа. Очевидно, что любое сотрудничество с налоговыми органами предполагает отказ от сомнительных с точки зрения закона операций. Кроме того, советоваться с налоговым органом не всегда уместно. Поскольку их совет по той или иной операции может быть весьма не привлекательным, и компания, отказавшись от сделки, может лишиться значительной доли прибыли. Данные вопросы наглядно показывают, что в России есть проблемы налогового администрирования, которые в частности должен решить и налоговый мониторинг, что позволит создать взаимовыгодные условия, которые позволят снизить нагрузку на отечественный бизнес и повысить сборы в казну государства

для развития его инфраструктуры, социальной сферы, а в целом повысить благосостояние страны и граждан.

Государственный налоговый учет – это форма налогового контроля, представляющая собой сложный юридический процесс, совокупность регистрационных процедур, необходимых для регистрации субъектов права в качестве налогоплательщиков, а также объектов налогообложения. Целями государственного налогового учета являются: создание условий, исключающих уклонение от налогообложения; контроль за ведением организациями и индивидуальными предпринимателями предпринимательской и иной деятельности; получение всеми заинтересованными лицами открытых сведений о зарегистрированных юридических лицах; аналитические цели; статистическое наблюдение за экономикой, регистрация основных работодателей в качестве страхователей в пенсионных и социальных органах, иные аналогичные цели.

А так же анализ законодательства позволяет выделить группу специальных принципов государственного налогового учета, на основе которых осуществляется правовое регулирование этих отношений: принцип всеобщности; принцип достоверности представляемых сведений; принцип платности; принцип «одного окна»; принцип законодательного закрепления списка документов, необходимых для регистрации, процессуальных действий регистрирующих органов и оснований для отказа в регистрации; принцип минимального количества документов; принцип публичности.

Государственный налоговый учет объектов налогообложения осуществляется путем обязательной государственной регистрации ряда объектов в государственных реестрах, а также на основе налоговой отчетности составляется на бумажных носителях и (или) в виде электронного документа с соблюдением требований к электронному документу, на государственном или русском языках. Ответственность за достоверность данных, указанных в налоговой отчетности, возлагается на налогоплательщика, в том числе в случаях, когда такая налоговая отчетность составляется его представителями. При этом

под налоговой отчетностью понимается совокупность документов, отражающих результаты финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, но с точки зрения налогового законодательства. Налоговая отчетность частично сдается в налоговую службу, некоторые сведения по налогам – в Пенсионный фонд и Государственный комитет статистики, а также в Фонд социального страхования. Каждая организация предоставляет налоговую отчетность в зависимости от характера деятельности, а также наличия или отсутствия определенных видов материального имущества (активов).

При дальнейшем совершенствовании законодательства о налоговом контроле в обязательном порядке, нужно учитывать условия, в которых будут функционировать нормы. Необходим взвешенный баланс прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и налоговых органов. В результате проделанной работы можно отметить, что для повышения эффективности контрольной работы налоговых органов необходимо совершенствование действующих процедур налогового контроля:

- системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;
- использование системы оценки налоговых инспекторов;
- меры, направленные на недопустимость злоупотребления правом участниками налоговых отношений.

Важно чтобы развитие налогового контроля не препятствовало соблюдению прав и интересов налогоплательщиков, а способствовало обеспечению самостоятельного и добросовестного выполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

РАЗДЕЛ I НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ И ИНЫЕ
ОФИЦИАЛЬНЫЕ АКТЫ

- 1 Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Российская газета. 25.12.1993. № 237.
- 2 Налоговый кодекс РФ (Ч. II) от 5 августа 2000 г. № 117 – ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 25. Ст. 322.
- 3 Налоговый кодекс РФ (Ч. I) от 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 17. Ст. 221.
- 4 Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» от 4 ноября 2014 г. № 348 – ФЗ // СЗ РФ. 2014. № 348. Ст. 6244.
- 5 Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» от 16 ноября 2011 г. № 321 – ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 321. Ст. 6126.
- 6 Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27 июля 2006 г. № 137 – ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 137. Ст. 5234.
- 7 Федеральный закон «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1 // СЗ РФ. 1991. № 943-1. Ст. 4981.
- 8 Постановление Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № – 506 // Российская газета. 18.10.2004. № 11.
- 9 Приказ ФНС России «Об утверждении Регламента осуществления мониторинга обращений, отзывов, комментариев налогоплательщиков (обратная связь), полученных при оценке качества государственных услуг,

оказываемых ФНС России» от 29 декабря 2015 г. № ММВ-7-17/610 // Российская газета. 19.01.2016. № 87.

- 10 Приказ ФНС РФ «Об утверждении Порядка направления требования о предоставлении документов (информации) и порядка предоставления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» от 17 февраля 2011 г. № ММВ – 7 – 2/168 // Российская газета. 12.03.2011. № 113.
- 11 Приказ ФНС РФ «Регламент проведения камеральных налоговых проверок, оформления и реализация их результатов» от 21 августа 2003 г. № БГ-4-06/24 // Российская газета. 12.09.2003. № 28.
- 12 Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения о порядке инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» от 10 марта 1999 г. № 20н // Российская газета. 25.03.1999. № 15.

РАЗДЕЛ II ПОСТАНОВЛЕНИЯ ВЫСШИХ СУДЕБНЫХ ИНСТАНЦИЙ И МАТЕРИАЛЫ ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКИ

- 1 Постановление ФАС РФ Северо-Западного округа от 5 октября 2005 г. по делу № А42-307/2005-5 [Электронный ресурс]. URL: <http://fas.gov.ru/documents/602894/> (дата обращения 22.05.2018).
- 2 Решение по делу № А27-17554/2015 от 9 ноября 2015 года Кемеровского арбитражного суда г. Кемерово [Электронный ресурс]. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/OVV7vqjGAp1/> (дата обращения 22.05.2018).
- 3 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса РФ, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» [Электронный ресурс]. URL: <https://rg.ru/2009/04/01/ks-nalogproverki-dok.html> (дата обращения 15.06.2018).
- 4 Определение Конституционного Суда РФ от 04. Декабря 2003 № 418-О «По жалобе гражданина Егорова Андрея Дмитриевича на нарушение его

конституционных прав положениями статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 1995 года, статей 29 и 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 2002 года» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46133/ (дата обращения 22.05.2018).

- 5 Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196702/ (дата обращения 2.06.2018).

РАЗДЕЛ III ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1 Акчурина, Е.В. Налоговая проверка и ее последствия / Е.В. Акчурина. М.: Изд – во, Экзамен, 2015. 164 с.
- 2 Аронов, А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование: Учебное пособие / А.В. Аронов. М.: Изд – во НИЦ ИНФРА–М, 2013. 544 с.
- 3 Баев, Н.Г. Учет налога на прибыль в «1С: Бухгалтерия 8»: Учебные материалы «1С: Бухгалтерский и налоговый консалтинг» / Н.Г. Баев. М.: Изд – во 1С–Пабблишинг, 2010. 184 с.
- 4 Барышева, С.Ю. Защита бизнеса при проверках: налоговой, ОБЭП, пожарной, трудовой инспекции, Роспотребнадзора и других органов власти / С.Ю. Барышева. М.: Изд – во Эксмо, 2016. 382 с.
- 5 Варфоломеева, Ю. А. Налоговое право курс лекций / Ю.А. Варфоломеев. М.: Изд – во Ось-89, 2009. 282 с.
- 6 Горкунов, И. В. Организация и проведение налоговых проверок / И.В. Горкунов. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2010. 220 с.

- 7 Глухов, В.В. Налоги. Теория и практика / В.В. Глухов. Спб.: Изд – во Лань, 2006. 448с.
- 8 Горинова, И.В. О проведении налоговых проверок / И.В. Горинова. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2015. 296 с.
- 9 Горкунов, И.В. Организация и проведение налоговых проверок / И.В. Горкунов. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2014. 216 с.
- 10 Горшенев, В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев. М.: Изд – во Юридическая литература, 1987. 146 с.
- 11 Грачева, Е.Ю. Налоговое право Учебник / Е.Ю. Грачева. М.: Изд – во Юристъ, 2005. 345 с.
- 12 Грачева, Е.Ю. Финансовое право России / Е.Ю. Грачева. М.: Изд – во ТЕИС, 2005. 292 с.
- 13 Дадашев, А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.З. Дадашев. М.: Изд – во Книжный мир, 2002. 463с.
- 14 Евстигнеева, Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Е.Н. Евстигнеева. СПб.: Изд – во Мысль, 2001. 599 с.
- 15 Зубарева, И.Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерланды / И.Е. Зубарева. М.: Изд – во Юрист, 2008. 394 с.
- 16 Касьянова, Г.Ю. Материалы, готовая продукция, товары: бухгалтерский и налоговый учет / Г.Ю. Касьянова. М.: Изд – во АБАК, 2015. 292 с.
- 17 Касьянова, Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет / Г.Ю. Касьянова. М.: Изд – во АБАК, 2015. 236 с.
- 18 Касьянова, Г.Ю. Посредничество: правовое регулирование, бухгалтерский и налоговый учет / Г.Ю. Касьянова. М.: Изд – во АБАК, 2012. 207 с.
- 19 Касьянова, Г.Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. М.: Изд – во АБАК, 2016. 342 с.
- 20 Кваша, Ю.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений / Ю.Ф. Кваша. М.: Изд – во Юристъ,

2001. 268 с.
- 21 Кваша, Ю.Ф. Налоговое право: конспект лекций / Ю.Ф. Кваша. М.: Изд – во Высшее образование, 2009. 275 с.
- 22 Кожин, В.Я. Налоговый учет в торговле / В.Я. Кожин. М.: Изд – во Деловой двор, 2009. 147 с.
- 23 Козырина, А.Н. Налоговый процесс / А.Н. Козырина. М.: Изд – во ЦППИ. 2007, 120 с.
- 24 Кондраков, Н.П. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах / Н.П. Кондраков. М.: Изд – во Проспект, 2016. 189 с.
- 25 Крохина, Ю.А. Налоговое право / Ю.А. Крохина. М.: Изд – во Юнити-Дана. 2015, 294 с.
- 26 Крохина, Ю.А. Финансовое право России / Ю.А. Крохина. М.: Изд – во Юнити-Дана, 2014. 149 с.
- 27 Кустова, М.В. Налоговое право России / М.В. Кустова. М.: Изд – во Юристъ. 2001. 261 с.
- 28 Кучеров, И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров. М.: Изд – во ЮрИнфоР, 2001. 159 с.
- 29 Литвинова, О.С. Налоговая проверка предприятия / О.С. Литвинова. М.: Изд – во Юрист, 2007. 287 с.
- 30 Макарьева, В.И. Как правильно подготовиться к налоговой проверке / В.И. Макарьева. М.: Изд – во Налоговый вестник, 2016. 277 с.
- 31 Мигачева, Е.В. Налоговый мониторинг как способ обеспечения финансовой безопасности / Е.В. Мигачева. М.: Изд – во Юрист, 2016. 216 с.
- 32 Мелкова, Р.А. Камеральная налоговая проверка / Р.А. Мелкова. М.: Изд – во Юрист, 2016. 229 с.
- 33 Нестеров, Г.Г. Налоговый учет / Г.Г. Нестеров. М.: Изд – во Рид Групп, 2011. 219 с.
- 34 Нечитайло, А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / А.И.

- Нечитайло. СПб.: Изд – во Юрид. центр Пресс, 2013. 173 с.
- 35 Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. СПб: Изд – во Питер, 2002. 284 с.
- 36 Орлов, М.Р. Фискальные игры / М.Р. Орлов. М.: Изд – во Юрист, 2004. 226 с.
- 37 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / В.Г. Пансков. М.: Изд – во Книжный мир, 2000. 233 с.
- 38 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика / В.Г. Пансков. М.: Изд – во Юрайт, 2014. 388 с.
- 39 Передереев, А.В. Методы налогового контроля: экспертные и специальные исследования / А.В. Передереев. М.: Изд – во Юрайт, 2002. 226 с.
- 40 Пономарев, О.В. Камеральная и выездная проверка как ступени налогового контроля / О.В. Пономарев. М.: Изд – во Спутник+, 2011. 277 с.
- 41 Поролло, Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е.В. Поролло. М.: Изд – во Гардарика, 2010. 233 с.
- 42 Романовский, М.В. Налоги и налогообложение / М.В. Романовский. СПб.: Изд – во Питер, 2016. 169 с.
- 43 Семенихин, В.В. Налоговые проверки / В.В. Семенихин. М.: Изд – во Юрист, 2010. 233 с.
- 44 Титова, Г.А. Налоговые проверки как форма налогового контроля / Г.А. Титова. М.: Изд – во Финансовая газета, 2016. 223 с.
- 45 Тихомиров, Б.Я. Совершенствования налогового контроля / Б.Я. Тихомиров. М.: Изд – во Налоговед, 2014. 217 с.
- 46 Химичева, Я.Я. Финансовое право / Я.Я. Химичева. М.: Изд – во Юристь, 2014. 180 с.
- 47 Худяков, А.И. Налоговое право / А.И. Худяков. М.: Изд – во НОРМА-К, 2003. 288 с.
- 48 Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение / Т.Ф. Юткина. М.: Изд – во ИНФРА-М, 2013. 178 с.

РАЗДЕЛ IV ДИССЕРТАЦИИ И АВТОРЕФЕРАТЫ ДИССЕРТАЦИЙ 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. ... кан. юрид. наук / Д.Е. Нелюбин. Москва, 2003. 183 с.
- 2 Пилипенко, А.А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление: дис. ... кан. юрид. наук / А.А. Пилипенко. Москва, 2013. 168 с.
- 3 Селиванов, А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации: дис.... кан. юрид. наук /А.С. Селиванов. Москва, 2012. 189 с.