

**Мирошник Светлана Валентиновна**

доктор юридических наук, заведующий кафедрой  
государственно-правовых дисциплин  
Ростовского филиала Российского государственного  
университета правосудия

**Немыкина Олеся Евгеньевна**

кандидат юридических наук, доцент кафедры  
государственно-правовых дисциплин  
Ростовского филиала Российского государственного  
университета правосудия

**Девярых Наталья Владимировна**

преподаватель кафедры государственно-правовых  
дисциплин  
Ростовского филиала Российского государственного  
университета правосудия

## **АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

---

---

**Аннотация:**

*В статье анализируются правовые основы налогового контроля в Российской Федерации; делается вывод о наличии у налоговых органов полномочий по проведению четырех видов налоговых проверок; формулируются конкретные предложения, направленные на обеспечение баланса публичных и частных интересов в налоговой сфере.*

**Ключевые слова:**

*налог, налоговый контроль, налогоплательщик, налоговые органы, налоговая проверка, налоговая система.*

---

---

**Miroshnik Svetlana Valentinovna**

D.Phil. in Law, Head of State and Legal  
Disciplines Department,  
Rostov branch of  
Russian State University of Justice

**Nemykina Olesya Evgenyevna**

PhD in Law, Assistant Professor,  
State and Legal Disciplines Department,  
Rostov branch of  
Russian State University of Justice

**Devyatikh Natalya Vladimirovna**

Lecturer, State and Legal  
Disciplines Department,  
Rostov branch of  
Russian State University of Justice

## **TOPICAL ISSUES OF LEGAL SUPPORT OF TAX CONTROL**

---

---

**Summary:**

*The article analyzes the legal framework of tax control in the Russian Federation. It is concluded that the tax authorities have the power to conduct four types of tax audits. The authors formulate concrete proposals aimed to support the balance between public and private interests in the tax area.*

**Keywords:**

*tax, tax audit, taxpayer, tax authorities, tax inspection, tax system.*

---

---

Налоговый контроль – это деятельность компетентных госорганов, выражающаяся в даче правовой оценки реализации всеми обязанными субъектами налогово-правовых предписаний, пресечении правонарушений, привлечении к ответственности лиц, посягающих на фискальные интересы государства.

Налоговый контроль выступает узловым элементом налогово-правового механизма, который гарантирует должное исполнение конституционно-правовой обязанности по уплате законно установленных налогов.

Правовая регламентация налогового контроля обеспечивается налогово-правовыми предписаниями, закрепленными в Конституции Российской Федерации, Налоговом кодексе Российской Федерации, иных источниках налогового права.

Налоговый контроль выполняется в разнообразных формах (к их числу, например, можно отнести вызов и допрос свидетелей, истребование документов, назначение экспертизы).

Главными способами выражения контрольно-надзорных действий считаются налоговые проверки, проведение которых относится к исключительным полномочиям ФНС России. Важно не забывать, что налоговыми не признаются проверки, осуществляемые налоговыми органами, выполняющими функции агентов валютного контроля, осуществляемые в рамках проверки выполнения требований законодательства о контрольно-кассовых машинах.

ФНС России правомочна проводить камеральные и выездные налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка, являясь формой оперативного документального налогового контроля, осуществляется по месту расположения контрольного органа уполномоченным должностным лицом. Для ее осуществления не нужно отдельного разрешения руководителя налогового органа, поскольку проведение данных контрольных мероприятий является служебной обязанностью соответствующего должностного лица.

Объектами камеральной налоговой проверки признаются абсолютно все категории налогоплательщиков.

Предмет проверки составляют декларации (расчеты) по различным уплачиваемым налогоплательщиком налогам; иные документы, представляемые им, а также находящиеся в распоряжении налоговых органов документы о его финансово-экономической деятельности.

Налоговый кодекс Российской Федерации четко не устанавливает период времени, который может быть проверен налоговыми органами. Толкование налогово-правовых предписаний позволяет сформулировать вывод: в процессе камеральной проверки оценивается период времени, указанный в декларации налогоплательщика. Если лицо, являющееся субъектом конституционно-правовой обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы, представляет налоговую декларацию с уточненными данными, субъект проверки оценивает «налоговую жизнь» данного лица за период времени, указанный в новом поданном документе.

Камеральная проверка продолжается три месяца – их исчисление начинается со дня представления налогоплательщиком требуемых Налоговым кодексом РФ документов. Во многих судебных решениях подчеркивается, что срок в три месяца не является пресекательным, фактическое увеличение продолжительности камеральной проверки не может быть признано безусловным основанием для признания действий и решений Федеральной налоговой службой не соответствующими требованиям налогово-правовых предписаний [1]. В то же время, как указано в Постановлении Конституционного суда РФ от 17.02.2015 № 2-П, любая налоговая проверка, в том числе и камеральная, должна быть лимитирована во времени. Проверка, не ограниченная по продолжительности, противоречит принципу соразмерности осуществления налогово-контрольных действий конституционно значимым целям. Поэтому при анализе обстоятельств, говорящих об увеличении длительности проведения камеральных проверок, суды оценивают фактический срок осуществления контрольных мероприятий в разрезе достижения целей налогового администрирования, обеспечения прав налогоплательщиков как функционально подчиненного субъекта [2].

Камеральная проверка имеет определенные «пределы», она не позволяет обнаружить те налоговые правонарушения, выявление которых требует тщательного анализа финансовых документов. «Недостатки» камеральной проверки восполняет выездная. При этом, как считает Конституционный суд Российской Федерации, она не считается повторной [3].

В ряде судебных решений отмечается, что недопустимо проводить выездную налоговую проверку, направленную на устранение ошибок, ранее допущенных налоговыми органами [4].

С 2007 г. подготовка плана выездных налоговых проверок приобрела черты открытого процесса, строящегося на основе сопоставления общедоступных и специальных критериев оценки совершения правонарушений, посягающих на фискальные интересы государства. Налогообязанному лицу важно помнить, что:

- его налоговая нагрузка должна быть выше среднего уровня по определенным видам экономической деятельности;
- величина среднемесячной зарплаты на одного сотрудника должна быть выше среднего уровня по определенным видам экономической деятельности [5].

В противном случае деятельностью налогоплательщика заинтересуются налоговые органы и у него есть все шансы попасть в число тех лиц, в отношении которых будет проведена проверка по месту их нахождения.

Налоговое законодательство ряда стран (ФРГ, Канада, Финляндия), в отличие от российского, закрепляет обязанность налоговых органов заблаговременно сообщать налогоплательщику о предстоящей выездной проверке. В ряде стран, например в Германии, Финляндии, у налогоплательщика есть реальная возможность обсудить с налоговыми органами вопрос о переносе срока начала проверки в связи с наличием таких обстоятельств, как: болезненное состояние топ-менеджеров или нахождение их в отпуске, командировке.

Обеспечение баланса и гармонии интересов субъектов налоговых правоотношений предполагает определенное взаимное уравнивание их прав и обязанностей. В связи с чем предлагается расширить перечень обязанностей налоговых органов, включив в него обязанность не позднее чем за месяц до начала контрольных действий письменно сообщать налогоплательщику о начале выездной налоговой проверки. Закрепление данного положения позволит укрепить правовые начала в налоговых правоотношениях.

Выделяются две разновидности выездных проверок: комплексные и тематические. Как правило, в их рамках анализируется период времени, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. В то же время, если налогоплательщик направляет налоговую декларацию с уточненными данными, в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган проверяет период, за который она представлена. Следовательно, налоговые органы правомочны проверить период, который превышает три календарных года, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает число выездных проверок, которое может провести налоговый орган в отношении объекта проверки и его структурных подразделений.

ФНС России запрещено дважды и более раз в год проверять правильность исчисления и уплаты одних и тех же налогов за один и тот же налоговый период. Нарушение принципа однократности проведения выездной налоговой проверки считается безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным. В то же время следует учитывать, что законодательно установленные ограничения по числу выездных налоговых проверок не имеют силы, в частности, при осуществлении проверок, проводимых:

- в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (составление ликвидационного баланса предполагает проведение окончательных расчетов с бюджетом);
- в отношении исключенного из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области лица в части правильности исчисления и уплаты им налога на прибыль (прибыль получена от реализации инвестиционного проекта), если решение о проведении проверки выносится не позднее трех месяцев с момента уплаты данным лицом налога на прибыль.

Срок выездной налоговой проверки равен двум месяцам, исчисляемым с даты принятия решения о назначении проверки до даты оформления справки о проведенной проверке.

Срок проверки может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Согласно п. 6 ст. 89 НК РФ, вопросы установления оснований и порядка продления сроков проведения выездной налоговой проверки относятся к компетенции налоговых органов. Приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ определен открытый перечень оснований продления выездной налоговой проверки. В частности, срок проведения выездной налоговой проверки может быть увеличен в отношении налогоплательщика, признанного крупнейшим; при нарушении налогоплательщиком сроков представления документов; в случае действия обстоятельств непреодолимой силы.

Полномочия налоговых органов, связанные с возможностью принятия ими решения об увеличении сроков проведения проверки с выездом на место нахождения налогоплательщика, приводят к многочисленным конфликтным ситуациям, разрешением которых вынуждены заниматься судебные органы, оценивающие материалы дела через призму обеспечения верховенства Налогового кодекса России. Во многих судебных решениях подчеркивается, что срок выездной налоговой проверки не может быть увеличен при наличии таких обстоятельств, как: потребность в привлечении лиц, способных проанализировать содержание выполненных работ по строительным договорам, которые заключил налогоплательщик с организациями-подрядчиками; нахождение сотрудников налогоплательщика в отпуске и в связи с этим нереальность организации их допросов [6].

На наш взгляд, основания продления сроков проведения налоговой проверки по месту нахождения налогоплательщика должны быть определены в Налоговом кодексе Российской Федерации. Данный вопрос в силу его значимости должен регулироваться законодательно установленными налогово-правовыми предписаниями.

Налоговый кодекс Российской Федерации запрещает проводить повторные налоговые проверки. Данный запрет относится к категории относительных правовых ограничений. В определенных налогово-правовыми предписаниями случаях ФНС России правомочна проводить повторную налоговую проверку.

При этом основания для проведения рассматриваемых контрольных мероприятий могут быть разделены на две группы: общие и специальные. Общие основания касаются абсолютно всех категорий налогоплательщиков, в отношении которых может быть проведена выездная налоговая проверка. К общим основаниям, например, относится проведение выездной налоговой проверки по решению вышестоящего налогового органа.

Специальные основания для проведения выездной налоговой проверки предусмотрены для налогоплательщиков – организаций, перешедших на особую форму контроля в виде налогового мониторинга. Например, ФНС России правомочна провести повторную налоговую проверку в отношении налогоплательщика, не выполнившего мотивированное мнение налогового органа либо представившего уточненную налоговую декларацию за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена подлежащая уплате сумма налога по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией.

Должностные лица налоговых органов, проводившие выездную налоговую проверку, в ее последний день оформляют справку о проведенном контрольном мероприятии, а затем не позднее двух месяцев – акт выездной налоговой проверки.

Выездные налоговые проверки «неоднородны» по своему содержанию. НК РФ устанавливаются особенности проведения выездных налоговых проверок:

- при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ);

- резидентов, которые исключены из единого реестра резидентов Особой экономической зоны, расположенной в Калининградской области (ст. 288.1, 385.1 НК РФ);
- консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 89.1 НК РФ);
- налогоплательщика – участника регионального инвестиционного проекта (ст. 89.2 НК РФ).

Дискуссионным является вопрос о том, сколько видов налоговых проверок могут проводить налоговые органы. Законодатель выделяет две разновидности проверок: камеральные и выездные налоговые проверки (ст. 83 НК РФ). На наш взгляд, помимо указанных, ФНС России правомочна осуществлять еще два вида проверок:

- налоговые проверки правильности уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;
- налоговые проверки в отношении налогоплательщиков, находящихся в режиме налогового мониторинга.

Налоговым кодексом Российской Федерации определены особенности их проведения. Имеют специфику предмет, основания, сроки, механизм их осуществления, юридические последствия, наступающие по итогам рассмотрения материалов проведенных контрольных мероприятий. Например, только в рамках налоговых проверок правильности расчета и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами анализируется соотношение применяемых в договорах цен и рыночных цен. Режим налогового мониторинга отличается тем, что во время его осуществления налоговым органам запрещено проводить камеральные и выездные проверки.

Налоговый контроль – узловой элемент налоговой системы Российской Федерации. Дальнейшее совершенствование механизма его правового обеспечения должно строиться на основе научно разработанных концептуальных положений.

#### Ссылки:

1. См.: Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 14.05.2015 по делу № 33–5182/2015 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.08.2013 по делу № А78–8896/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 17.02.2014 по делу № А53–33611/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 06.08.2014 по делу № 33–6702/2014 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Чекуновой Елены Анатольевны на нарушение ее конституционных прав статьей 88 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: определение Конституционного суда РФ от 23.04.2015 № 736-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.03.2013 по делу № А46–26509/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. См.: Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012). URL: [https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/3897151/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/3897151/) (дата обращения: 12.10.2015).
6. См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 25.07.2014 по делу № А32–1756/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2014 по делу № А54–9026/2012 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

#### References:

1. See : Definition of Appeals . Volgograd Regional Court of 05.14.2015 in the case № 33-5182 / 2015 [electronic resource]. Access from sprav. legal system "Consultant"; Resolution FAS East Siberian district from 08.14.2013 on case number A78-8896 / 2012. Access from sprav. legal system "Consultant".
2. See : Resolution of the Federal . North Caucasus region from 02.17.2014 on case number A53-33611 / 2012. Access from sprav. legal system "Consultant"; Appeals definition of the Nizhny Novgorod Regional Court of 06.08.2014 in the case № 33-6702 / 2014. Access from sprav. legal system "Consultant".
3. The refusal to accept for consideration the complaint of the citizen Semenova Elena Anatolevna a violation of her constitutional rights in Article 88 of the Tax Code of the Russian Federation [electronic resource]: the definition of the Constitutional Court of the Russian Federation of 23.04.2015 № 736-O. Access from sprav. legal system "Consultant".
4. See : Resolution. FAS West Siberian District from 03.27.2013 on case number A46-26509 / 2012. Access from sprav. legal system "Consultant".
5. See : On approval of the Concept of planning field tax audits [electronic resource]: Order of the Federal Tax Service of Russia from 30.05.2007 № ММ-3-06 / 333 @ (ed. By 10.05.2012), retrieved 12 October 2015, <[https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/3897151/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/3897151/)>.
6. See Resolution of the Federal .: North Caucasus region from 07.25.2014 on case number A32-1756 / 2012 [electronic resource]. Access from sprav. legal system "Consultant"; Twentieth Resolution Arbitration Appeal Court of 07/21/2014 in case number A54-9026 / 2012. Access from sprav. legal system "Consultant".