

Министерство образования и науки Российской Федерации

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

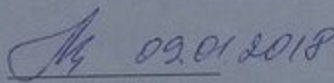
**КАМЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: ВОПРОСЫ
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студента 3 курса юридического факультета
направления 40.04.01 «Юриспруденция»
профиль «Налоговое, бюджетное, банковское право»

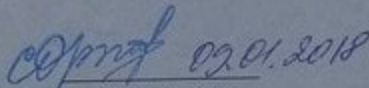
Гайворонского Артема Викторовича

Научный руководитель
доцент, к.ю.н.


подпись, дата

И.В. Мильшина
инициалы, фамилия

Зав. кафедрой
к.ю.н.


подпись, дата

С.А. Овсянников
инициалы, фамилия

Саратов 2018

Актуальность исследуемой темы. Развитие налоговых отношений в России неразрывно связано с изменениями, происходящими в самом обществе. В последние годы были сформированы новые финансовые структуры, модернизирован механизм налогового администрирования. Налоговые органы используют новые методы администрирования, применяемые в развитых странах. Например, горизонтальный мониторинг, заключающийся в предварительном анализе полученной от налогоплательщика информации «обо всех рискованных сделках, планируемом налогообложении и способах снижения налогового бремени»¹.

В этих условиях возрастает значение налогового контроля, позволяющего обеспечить правопорядок в налоговой системе, а также полноту и своевременность поступления налоговых доходов в бюджет. Налоговый контроль является важнейшим направлением государственного финансового контроля, который включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ. Важным направлением государственного финансового контроля является контроль за полнотой и своевременностью поступления в бюджет и внебюджетные фонды всех видов государственных доходов.

Налоговая проверка является наиболее эффективной формой налогового контроля. Причем в последнее время прослеживается тенденция к сокращению количества выездных налоговых проверок. Так, число выездных налоговых проверок в 2016 году снизилось на 15%, в результате в бюджет взыскано 173 млрд рублей, или на 21% больше, чем в 2015 году. Кроме того, около 26 млрд рублей поступило дополнительно в бюджет без проведения налоговых проверок в результате аналитической работы налоговых органов².

1 Голова И. Понапрасну не зашли // Российская газета. 2015. 5 марта.

2 Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России. Новости от 7 марта 2017 г. // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс] URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6707536/ (Дата обращения:

Следует отметить, что именно на аналитическую работу делается основной упор в работе налоговых органов, благодаря чему уменьшаются суммы убытков и уточняются налоговые обязательства.

Таким образом, значение камеральных проверок возрастает, что вызывает необходимость изучения современного состояния правового регулирования и практической организации и проведения налоговыми органами именно данной формы налогового контроля, выявления проблем и путей их решения. Данные обстоятельства подтверждают актуальность исследуемой темы.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе правового регулирования и организации проведения камеральной налоговой проверки.

Предмет исследования составляют нормы конституционного, финансового, налогового и иных отраслей российского права, определяющие порядок организации и проведения камеральной налоговой проверки.

Целью работы является анализ правовых и организационных вопросов проведения камеральной налоговой проверки, разработка рекомендаций по ее совершенствованию.

В соответствии с поставленной целью определены следующие **основные задачи**:

- дать общую характеристику налогового контроля;
- изучить сущность и содержание камеральных налоговых проверок;
- рассмотреть порядок и сроки проведения камеральных налоговых проверок;
- проанализировать контрольную деятельность налоговых органов по проведению камеральных налоговых проверок;
- изучить порядок оформления результатов и материалов камеральной налоговой проверки;

- рассмотреть перспективы совершенствования организации и проведения камеральных налоговых проверок налоговыми органами.

Теоретическая база проведенного исследования. Исследованию проблем правового регулирования налогового контроля в целом и организации проведения камеральных налоговых проверок в частности посвящено множество научных работ отечественных авторов. Наиболее подробно вопросы финансового контроля отражены в трудах Е.Ю. Грачевой и Н.И. Химичевой. В числе ученых, активно работающих сегодня над тематикой налогового контроля, следует назвать, таких как: А.В. Брызгалин, М.В. Владыка, О.Н. Горбунова, В.И. Гуреев, Ю.А. Крохина, А.Н. Козырин, М.В. Карасева, В.А. Парыгина, Т.С. Сапрыкина, Л.Н. Семькина, В.Ф. Тарасова, А.А. Тедеев, Д.Г. Черник и другие. Изучению камеральных и выездных налоговых проверок как форм налогового контроля посвящены работы А.М. Полтева, Е.А. Пузыревой, М.Н. Садчикова, В.В. Уткина и др.

Нормативно-правовую основу исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс РФ³, Письмо ФНС России «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»⁴ и иные нормативные акты РФ, содержащие положения, регламентирующие особенности проведения камеральной налоговой проверки.

Эмпирическую основу составили: судебная практика, в том числе Конституционного суда РФ; статистические данные; обобщенные материалы деятельности налоговых органов.

Методологическая база исследования включает в себя следующие научные методы познания: сравнительно-правовой, логический, хронологический и статистический. Применение данных методов познания позволило выявить определенные тенденции, детально проанализировать и обобщить правовой материал, а также выработать предложения и

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 14.11.2017) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Российская газета от 17 ноября 2017 г. № 261.

⁴ О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок: Письмо ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705 (ред. от 04.07.2017) // Официальные документы. 2013. №№ 28-32 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

рекомендации по совершенствованию правового регулирования проведения камеральных налоговых проверок.

Научная новизна работы. Магистерская работа представляет собой исследование, в котором осуществлена теоретическая и практическая разработка актуальных вопросов проведения камеральных налоговых проверок. Помимо этого, научная новизна работы определяется самой постановкой проблемы и подходом к ее исследованию с учетом степени разработанности. Осуществлена попытка интеграции методологических возможностей экономических и правовых дисциплин в рассмотрении налогово-правовых вопросов проведения камеральной проверки как наиболее эффективной формы налогового контроля.

На основе проведенного комплексного научного исследования **на защиту выносятся** следующие новые или содержащие элементы новизны **положения:**

1) Представляется необходимым ввести более полное понятие налогового контроля, позволяющее раскрыть его сущность и специфические признаки. Налоговый контроль можно рассматривать как деятельность уполномоченных государственных органов по контролю (надзору) за соблюдением налогового законодательства, проверке своевременности, и полноты поступления налогов и сборов в публичные фонды денежных средств в целях финансового обеспечения социально-экономических задач и функций государства и местного самоуправления путем применения специфических форм и методов воздействия на налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов.

2) В Налоговом кодексе Российской Федерации не закреплены различия между формами, методами и способами налогового контроля. Во избежание разногласия ученых по этим вопросам и упрощения применения законов на практике следует четко закрепить в НК РФ содержание понятий «форма налогового контроля», «метод налогового контроля» и «способ налогового контроля», а также их виды.

3) НК РФ не раскрывает понятие «камеральная налоговая проверка», а дает только ее признаки. В целом камеральная налоговая проверка помогает разграничить налогоплательщиков на две категории: лиц, для которых контрольные мероприятия ограничатся только данным видом проверки и лиц, в отношении которых применяются контрольные мероприятия в виде выездных налоговых проверок.

4) Представляется необходимым в ходе камеральных налоговых проверок расширить права налоговых органов с целью налогового контроля за налогоплательщиками, занимающимися хозяйственной деятельностью менее трех лет, с последующим привлечением налогоплательщиков-нарушителей к налоговой ответственности.

5) Необходимо предоставить право налоговому органу начинать проводить проверку с момента подачи налоговой деклараций с одновременным представлением налогоплательщиком конкретного перечня документов, так как выставление требования о представлении документов в адрес налогоплательщика и их фактическое получение налоговым органом может занять до двух месяцев.

6) Основными направлениями совершенствования контрольной деятельности налоговых органов можно считать:

- повышение эффективности налогового администрирования;
- внедрение системы стимулирующих мер для добросовестных налогоплательщиков;
- совершенствование процедур риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения проверок;
- повышение эффективности контрольных мероприятий за счет оптимизации использования внутренних ресурсов;
- использование современных аналитических инструментов налогового контроля, позволяющих обеспечить выявление сокрытой налоговой базы и налогоплательщиков, относящихся к зоне риска совершения налоговых правонарушений;

- создание налоговой среды, способствующей развитию бизнеса, повышению налоговой грамотности населения и уровня его доверия к налоговым органам;

- укрепление и развития кадрового потенциала налоговых органов.

Теоретическая значимость работы. Проведенный анализ современного состояния правового регулирования и организации проведения камеральной налоговой проверки послужит более полному и всестороннему уяснению особенностей ее проведения.

Практическая значимость работы состоит в том, что изложенные в работе результаты исследования законодательства, судебной практики, а также положений правовой науки могут быть использованы в применяемых методиках и при определении приоритетов в работе налоговых органов.

Поставленная цель и задачи определяют **структуру работы**, которая состоит из введения, двух глав, заключения и приложений. Во введении поставлены цели и задачи работы, обоснована актуальность выбранной темы. В первой главе дана общая характеристика налогового контроля, исследованы теоретические основы организации и проведения камеральных налоговых проверок. Во второй главе проведен анализ правоприменительной деятельности налоговых органов по организации и проведению камеральной налоговой проверки, выявлены проблемы и перспективы совершенствования данной деятельности. В заключении подведены общие итоги исследования выбранной темы.

Основное содержание работы

Глава первая магистерской работы посвящена изучению правовых основ организации и проведения камеральных налоговых проверок. Отдельным параграфом в ней дана общая характеристика налогового контроля. Отмечено, что налоговый контроль является важнейшим методом разрешения конфликта между интересами налогоплательщика и государства и гарантом тех и других интересов. По численности контролируемых лиц налоговый контроль занимает основное место.

Автор замечает, что несмотря на то, что понятие налогового контроля подробно анализируется учеными и четко закреплено законодателем, представляется необходимым ввести более полное понятие налогового контроля, позволяющее раскрыть его сущность и специфические признаки. Предлагается рассматривать налоговый контроль как деятельность уполномоченных государственных органов по контролю (надзору) за соблюдением налогового законодательства, проверке своевременности, и полноты поступления налогов и сборов в публичные фонды денежных средств в целях финансового обеспечения социально-экономических задач и функций государства и местного самоуправления путем применения специфических форм и методов воздействия на налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов.

В работе предложена классификация налогового контроля по различным основаниям: в зависимости от времени проведения; по характеру контрольных мероприятий; в зависимости от степени охвата предметов контроля; в зависимости от субъектов; в зависимости от основания проведения; в зависимости от места проведения.

Автором отмечено, что подходы ученых и законодателей к определению форм и методов налогового контроля различаются. В Налоговом кодексе Российской Федерации не закреплены различия между формами, методами и способами налогового контроля. Во избежание разногласия ученых по этим вопросам и упрощения применения законов на

практике предложено закрепить в НК РФ содержание таких понятий, как: «форма налогового контроля», «метод налогового контроля» и «способ налогового контроля», а также их виды.

В рамках параграфа 1.2 были сделан вывод, что камеральные налоговые проверки являются основной формой налогового контроля. Правовые основы проведения камеральной налоговой проверки установлены ст. 88 НК РФ. Требования, предъявляемые законодательством о налогах и сборах к порядку проведения налоговой проверки, составляют ее форму. Камеральная налоговая проверка является наиболее эффективной формой налогового контроля, так как она основана на изучении и анализе объективных данных, предоставляемых налогоплательщиками в налоговые органы.

Автор указывает на то, что основным объектом камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками, налоговыми агентами, плательщиками сборов, лицами, способствующими уплате налогов и сборов. Камеральная налоговая проверка проводится посредством сопоставления отчетных данных проверяемых лиц, решений налоговых органов.

Предметом камеральной налоговой проверки является:

- проверка правильности заполнения налоговых деклараций (расчетов);
- своевременность и полнота исполнения налоговой обязанности;
- соблюдение порядка учета доходов (расходов) и отчетности.

Отмечено, что основной задачей камеральных налоговых проверок выступает выявление ошибок в представленных декларациях (расчетах) и противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах и документах, имеющихся у налоговых органов, выявление нарушений сроков представления налоговых деклараций (расчетов).

В работе указано, что НК РФ не раскрывает понятие «камеральная налоговая проверка», а дает только ее признаки. К особенностям такой проверки автор относит то, что она:

- проводится по месту нахождения налогового органа;
- проводится только уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с их служебными обязанностями без специального разрешения налогового органа;
- проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных плательщиком, и также имеющихся в налоговом органе;
- срок проверки составляет 3 месяца со дня предоставления декларации (расчета), не приостанавливается и не продлевается;
- налоговые органы наделены исключительными полномочиями проводить камеральные налоговые проверки в отношении всех налогоплательщиков и в отношении всех налогов, в отличие от таможенных и других органов государственной власти;
- зачастую результаты камеральной налоговой проверки являются основанием для проведения выездной налоговой проверки;
- в рамках проверки налоговый орган не имеет право на истребование у налогоплательщика документов, за исключением случаев, установленных ст. 88 НК РФ.

В рамках параграфа 1.3 отмечено, что порядок проведения камеральных налоговых проверок подробно урегулирован Регламентом ФНС России и включает несколько этапов:

- принятие и ввод в информационную систему налоговых органов сведений налоговых деклараций;
- автоматизированный камеральный контроль;
- проверка с проведением мероприятий налогового контроля, осуществляемая отделом камеральных проверок;
- оформление результатов проверки актом налоговой проверки или иными документами.

Сделан вывод, что если должностное лицо налогового органа не выявило в декларации ошибок или противоречивых сведений, а также не

установило наличие состава налогового правонарушения в действиях налогоплательщика, на этом проверка заканчивается.

При выявлении ошибок в налоговой декларации или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо установлении факта совершения налогового правонарушения, составляется акт камеральной налоговой проверки. Результатом проведенной камеральной налоговой проверки может быть доначисление налоговых платежей.

Глава вторая работы посвящена изучению правоприменительной деятельности налоговых органов по организации и проведению камеральной налоговой проверки, а также судебной практики. Анализ проведен на основе данных форм налоговой отчетности 2–НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» и 1–НМ «О поступлении налогов сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ» за период 2014-2017 гг. на примере ФНС России и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Саратовской области.

Проведенный анализ позволил сделать автору следующий вывод. За последние 4 года можно проследить незначительное увеличение количества выявленных в результате проведения камеральных налоговых проверок правонарушений. Такая ситуация, по мнению автора, обусловлена небольшим (по сравнению с выездной проверкой) инструментарием, который не позволяет значительно повысить их результативность.

Отмечено, что инспекциям, как и налоговым органам в целом, необходимо более эффективно вести борьбу с недобросовестными налогоплательщиками, своевременно распознавать используемые нарушителями приемы занижения налогооблагаемой базы и находить способы борьбы с ними.

Эффективность камеральных проверок благоприятно сказывается на наполняемости бюджета. Для ее повышения, по мнению автора, налоговым органам необходимо более внимательно проверять обоснованность заявленных налогоплательщиками к возмещению сумм НДС, а также

применение налоговых льгот. Сотрудники налоговых служб указывают на недостаточность установленного законом срока проведения камеральной налоговой проверки, который в соответствии со п. 2 ст. 88 Налогового кодекса не должен превышать трех месяцев.

Отмечено, что в налоговых органах каждый сотрудник несет значительную нагрузку, что не всегда позволяет ему тщательно проводить проверки с истребованием встречных документов у партнеров-контрагентов налогоплательщика. Проблемой, по мнению автора, является недостаточно четкая система отбора налогоплательщиков для проведения камеральных проверок. За счет правильного отбора возможно добиться оптимального использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговых органов.

В работе сделан вывод, что проблемой практической деятельности налоговых органов выступают допускаемые при оформлении результатов проверки нарушения или ошибки, если они содержатся не только в актах камеральной налоговой проверки, но и в решениях налогового органа. Если ошибки не устранены в решениях налогового органа, последние могут быть отменены.

Автор замечает, что налоговым органам необходимо более эффективно вести борьбу с недобросовестными налогоплательщиками, своевременно распознавать используемые нарушителями приемы занижения налогооблагаемой базы и находить способы борьбы с ними.

Установлено, что практически каждый сотрудник налоговых органов несет значительную нагрузку, что не всегда позволяет ему тщательно проводить проверки с истребованием встречных документов у партнеров-контрагентов налогоплательщика. Проблемой, по мнению автора, является недостаточно четкая система отбора налогоплательщиков для проведения камеральных проверок. Необходимо выработать наиболее оптимальные направления использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов, добиться максимальной результативности камеральных налоговых

проверок при минимальных затратах усилий и средств. Для контрольных мероприятий необходимо отбирать налогоплательщиков с наибольшей вероятностью обнаружения налоговых правонарушений.

Отмечено, что часть сотрудников не имеет достаточного опыта для оптимального отбора лиц, в отношении которых необходимо провести контрольные мероприятия. Таким сотрудникам необходима помощь более опытных коллег. Также с целью повышения профессионализма необходимо еженедельно проводить совещания, на которых сотрудников информируют обо всех изменениях налогового законодательства и анализируют правоприменительную практику, судебные решения по интересующим их вопросам.

В рамках параграфа 2.2 сделан вывод о необходимости совершенствования и применения алгоритма об использовании тех или иных форм, приемов и методов в ходе камеральной налоговой проверки. Также следует более эффективно использовать предоставленные законодательством полномочия и разработанные ФНС России рекомендации по проведению камеральной налоговой проверки с целью воздействия на недобросовестных участников налоговых отношений.

Автор замечает, что для повышения заинтересованности должностных лиц налоговых органов в результате своей профессиональной деятельности следует широко применять систему оценки их работы, с учетом результатов деятельности каждого сотрудника. Стимулировать наиболее отличившихся сотрудников можно как материальными мерами, так и моральными. При планировании контрольной работы необходимо более эффективно распределять нагрузки.

Отмечено, что для улучшения мероприятий межведомственного взаимодействия в деле осуществления налогового контроля целесообразно принять административный регламент взаимодействия различных органов исполнительной власти в сфере осуществления налогового контроля. Перевод мероприятий взаимодействия в сфере осуществления налогового

контроля на качественно иной уровень правового регулирования обусловлен развитием законодательства о противодействии коррупции.

Автор указывает на то, что налоговым органам необходимо предоставить дополнительные инструменты налогового контроля, используя, в том числе, опыт зарубежных стран. Например, обеспечение удаленного доступа к банковским счетам налогоплательщиков, доступа к электронным базам налогоплательщиков и др. Для этого необходимо внести изменение в действующее законодательство.

В параграфе 2.3 предложены следующие основные направления совершенствования контрольной деятельности налоговых органов:

- повышение эффективности налогового администрирования;
- внедрение системы стимулирующих мер для добросовестных налогоплательщиков;
- совершенствование процедур риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения проверок;
- повышение эффективности контрольных мероприятий за счет оптимизации использования внутренних ресурсов;
- использование современных аналитических инструментов налогового контроля, позволяющих обеспечить выявление сокрытой налоговой базы и налогоплательщиков, относящихся к зоне риска совершения налоговых правонарушений;
- создание налоговой среды, способствующей развитию бизнеса, повышению налоговой грамотности населения и уровня его доверия к налоговым органам;
- укрепление и развития кадрового потенциала налоговых органов.

Все вышеназванные мероприятия, по мнению автора, способствуют совершенствованию организации и проведению камеральных налоговых проверок и в целом повышению результативности налогового контроля.

Заключение работы отражает основные выводы автора, сделанные в ходе всего исследования.