

ЛАРИНА С.С.

ДОЛЖНОСТЬ: СТУДЕНТ

**НАИМЕНОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ: РГУ ИМЕНИ С. А.
ЕСЕНИНА.**

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: ГЛАДУН А.Н.

РОССИЯ, РЯЗАНЬ

**НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВЫХ КАМЕРАЛЬНЫХ
ПРОВЕРОК: ПРОБЕЛЫ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ**

Аннотация: В данной статье рассматриваются актуальные правовые проблемы, возникающие при проведении камеральных налоговых проверок, а также некоторые пробелы Налогового Кодекса РФ. Автор рассматривает несколько точек зрения относительно терминологии, анализирует позиции, сложившиеся в судебной практике. Судебно-арбитражная практика анализируются сквозь призму доктринальных основ налогового права.

Ключевые слова: налоговый контроль, камеральная налоговая проверка, полномочия налоговых органов, налогоплательщики, налоговые агенты.

LARINA S.S.

POSITION: STUDENT

NAME OF ORGANIZATION: RSU NAMED AFTER S.A. ESENIN.

SCIENTIFIC HEAD: GLADUN A.N.

***SOME PROBLEMS OF TAX CAMERAL CHECKS: GAPS OF THE
TAX CODE***

Resume: *This article discusses current legal issues that arise during desk tax audits, as well as some gaps in the Tax Code of the Russian Federation. The author considers several points of view regarding terminology, analyzes the positions prevailing in judicial practice. Judicial arbitration practice is analyzed through the prism of the doctrinal basis of tax law.*

Keywords: *tax control, desk tax audit, powers of tax authorities, taxpayers, tax agents.*

Ст. п.1. ст.83 НК гласит, что налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, ее подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих.

Немаловажным является тот факт, что термин «налоговый контроль» закреплен в Налоговом кодексе (ст. 82) и представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В доктрине на сегодняшний день нет единого подхода к пониманию налогового контроля как института такового. Метод дедукции позволяет выявить три основных направления к пониманию налогового контроля, которые часто всего преобладают в науке налогового права среди ученых.

Налоговый контроль это -

- деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства;
- совокупность действий, приемов, операций и способов проверки соблюдения налогового законодательства;¹
- система организационных, методических, технических аспектов.

Но важно остановиться на мнениях конкретных ученых:

1. К.В. Новоселов придерживался позиции, что налоговый контроль обладает 3 характерными признаками:

- что это составная часть организационно-правового механизма управления;
- **особый вид деятельности** специально уполномоченных органов;
- цель налогового контроля – выполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений².

А. В. Брызгалин считает, что налоговый контроль представляет собой совокупность приемов и способов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд»³.

¹ Семенова Е.В. Налоговый контроль в РФ: Проблемы а направления совершенствования// Актуальные вопросы права, экономики и управления: сборник статей VII Международной научно-практической конференции, 05 апреля 2017 г. / ФГБОУ ВО Кубанский Государственный Технологический Университет. Пенза, 2017. С. 35 -38.

² Новоселов К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : дис. ... канд. экон. наук. Екб, 2005. стр. 194.

³ Брызгалин А. В., Ильиных Д. А. Налоговый контроль // Налоги и финансовое право. 2011. № 5. С. 119 – 122.

Не менее интересна позиция И. И. Кучерова, по мнению которого, налоговый контроль – это одно из самых приоритетных направлений финансового контроля. По его мнению, это функционирование субъектов со специальной компетенцией, которые наделены правомочием использовать специфические формы и методы. Кучеров выделяет особый признак налогового контроля – специальная цель – создание совершенной системы налогообложения, а также достижение такого уровня налоговой дисциплины среди субъектов налогового права, при которых исключаются нарушения налогового законодательства⁴. Нельзя ли предположить, что автор моделирует идеальную налоговую систему в государстве, где налогоплательщики и налоговые агенты настолько обладают правовым сознанием, где нормы налоговой ответственности перестают быть необходимыми? Конечно, нельзя утверждать, что данная теория безосновательна и утопична. Но, отметить стоит, что для реализации такой концепции необходимо большое количество ресурсов: материальных, духовных и, прежде всего, правовых. Прежде всего, необходима колоссальная работа – проведение глубоких налоговых реформ для исключения пробелов в налоговом законодательстве на федеральном уровне, а во вторых – необходимо ориентироваться точно на каждый субъект РФ как отдельный элемент налоговой системы.

Полагаем, что термин налоговый контроль включает несколько признаков:

1. Это главный элемент налоговой политики;
2. Основной элемент налогового администрирования;
3. Способ взаимодействия государства и налогоплательщиков;

⁴ Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства о налогах и сборах : монография. Москва: «РГБ», 2003. стр. 1.

4. Обладает специальной целью – совершенствование налогового контроля посредством выполнения определенных задач – взимание обязательных налогов в федеральный и региональные бюджеты, а также привлечение к ответственности лиц, которые нарушили налоговое законодательство.

Налоговые камеральные проверки – одна из форм налогового контроля, закрепленная в НК РФ. Эти проверки выступают предметом исследования данной работы. Существует целый ряд проблем при проведении камеральных проверок, которые вызваны пробелами на законодательном уровне. Они имеют как практическую, так и теоретическую актуальность, так как данная процедура ежедневно затрагивает права граждан и организаций.

Слишком сложная процедура проведения камеральных проверок в отношении субъектов налогового права – одна из наиболее важных проблем. Анализируя порядок проведения камеральной и выездной налоговых проверок, нельзя не обозначить необходимость упрощения данных процедур для налогоплательщика и налогового агента. Ярким примером служит п.1. ст.23 НК, в которой говорится о том, что субъекты налогового контроля, обладают обязанностью по передаче документов в налоговые органы с целью совершения таких операций, как их регистрация, уплата налоговых платежей, а также других. Для лиц, обратившихся в налоговые органы с данной целью, возникает необходимость в достаточно длительном ожидании. (п. 2 ст. 88 НК РФ), в последующем копировании документов, заверении их в нотариальном органе. В качестве упрощения порядка процедуры, было бы целесообразным вводить, например, электронные системы быстрого доступа к проверяемому объекту внутреннего финансового контроля.

Сроки проведения камерального контроля – одна из следующих, не менее важная проблема. Довольно часто встречаются случаи, когда сроки затягиваются на 4 и более месяцев. Объяснить это можно тем, что НК РФ не предусматривает «пресекающие сроки», тем самым данный пробел

приводит к тому, что не существует процессуальных ограничений относительно сроков проведения камеральных проверок. Законодатель должен установить четкие и разумные сроки, ибо никто не должен быть поставлен под угрозу обременения на слишком долгий или неопределённый промежуток времени проведения налогового контроля.

Камеральная налоговая проверка — форма текущего документального контроля, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и иных документов. Цель выездной налоговой проверки - своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона. Но, однако, постепенно грань эта стирается. Ст. 91 и 91 НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки. Это подтверждается Постановлением Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57⁵. Однако законодатель разрешил это в исключительных случаях при проверке по НДС. возникает вопрос, не происходит ли в данном случае трансформация камеральной проверки в выездную.

При проведении камеральной проверки не возможен выход на территорию налогоплательщика, истребованием первичных документов. Было бы справедливо отметить, что при таких обстоятельствах такая проверка превращается в «квазивыездную». (отличаясь от выездной лишь по месту проведения и сроку).

⁵ Постановление Пленума ВАС РФ № 57 от 30. июля 2013 года "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации // СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2020).

Немало дискуссий вызывает проблема возможности проведения камеральной проверки без истребования налоговой декларации.

Первая позиция отражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.06.2007.⁶ ВАС РФ прямо указывает на то, что проведение камеральной проверки невозможно, если не истребована налоговая декларация. ВАС РФ в Постановлении отменяет апелляционное решение на том основании, нижестоящая инстанция неправильно применила статью 88 Налогового Кодекса РФ, которая предусматривает право налогового органа на проведение камеральной налоговой проверки по налогу на добавленную стоимость только при наличии представленной налогоплательщиком налоговой декларации. В деле инспекция не доказала факт подачи предпринимателем деклараций по налогу на добавленную стоимость за проверяемые периоды. Следовательно, суд исходит от того, что инспекция не обладала правомочием проводить налоговую проверку в этой форме.

Диаметрально противоположной точки зрения придерживается ФАС Поволжского округа. В своем Постановлении от 07.07.2008 по делу N А65-14145/07 прямо определено, что согласно ст. 88 Налогового Кодекса РФ действия налогового органа носили правомерный характер. В данном случае была проведена налоговая проверка на основе сведений, полученных от органов внутренних дел о нарушениях налогового законодательства по налогу на добавленную стоимость.

На основе приведенной выше правоприменительной практики, необходимо подытожить, что ВАС РФ сужает сферу камеральных проверок только проверками налогоплательщиков, на которых возложена обязанность по предоставлению налоговых деклараций. Из данного заключения можно сделать еще один вывод: к большинству физических лиц камеральная налоговая проверка не может применяться.

⁶ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа № А19-13975/06-Ф02-104/07 от 5 марта 2007 г. // СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2020).

Но так ли это? Чтобы привлечь физическое лицо к ответственности по ст. 122 НК РФ, процедура проведения налоговой проверки носит императивный характер. Законодатель не предусмотрел для физических лиц специальную форму налогового контроля, ограничившись только налоговыми проверками: выездной и камеральной. Выездную налоговую проверку применительно к сложившейся проблеме проводить нецелесообразно, так как налоговый орган направляет уведомление об оплате гражданам, а следовательно, он уже осведомлен о различного рода нарушениях. Поэтому, в настоящее время камеральная проверка становится основным видом налогового контроля, так как все возрастающее число налогоплательщиков не позволяет обеспечить 100 % охват выездными налоговыми проверками всех налогоплательщиков. Камеральная проверка отвечает важному требованию: минимизация ограничения прав с целью соблюдения принципа конституционализма.

Именно поэтому можно допустить проведение камеральной налоговой проверки, исключая факт истребования налоговой декларации. Да, эта точка зрения отчасти на сегодняшний день не так популярна, но, тем не менее, она имеет право на существование, так или иначе выступая эвентуальным курсом развития как налогового законодательства, так и судебной практики.

Но, рассуждая дальше на поставленную проблему, не стоит оставлять без внимания тот факт, что при проведении камеральной проверки налоговый орган может требовать дополнительные документы. Скорее эта норма НК РФ носит исключительный характер. Налоговый орган может истребовать дополнительные документы, если были выявлены определенные ошибки, а именно:

- ошибки в налоговой декларации (расчете);
- противоречия между сведениями в представленных документах;
- несоответствие сведений налогоплательщика сведениям документов, имеющихся у инспекции и полученных в ходе налогового контроля.

Определённо важную роль здесь играет позиция суда. Так, некоторые правоприменители считают, что повод требовать дополнительную документацию должен быть весьма веским и нести определённые правовые последствия. Допустим, не может быть такой причиной ошибка в декларации, которая не повлекла изменения налоговой базы.⁷ Постановление Федерального арбитражного суда (ФАС) УО от 06.05.2008 N Ф09-3057/08-С3 служит этому ярким примером.

Сельхозпроизводитель, являющийся истцом, обжаловал действия налогового органа, который в ходе проведения камеральной проверки, потребовал от истца документы о правомерности применения нулевой ставки по налогу на прибыль на том основании, что налогоплательщик не перешел на единый сельскохозяйственный налог. Суд отметил, что данная ставка не является налоговой льготой, а является самостоятельным элементом налогообложения. Следовательно, налогоплательщик не имеет права самостоятельно изменять ее. На законодательном уровне не закреплено, что налогоплательщик обязан предоставлять какие – либо документы, подтверждающих применение нулевой ставки. Вывод и позиция судебной инстанции предельно ясны: у инспекции не было оснований истребовать документы.

На основании всего вышеизложенного, можно сделать следующий вывод: целью камеральной налоговой проверки, в отличие от выездной, является оперативное выявление ошибок, допущенных налогоплательщиком при определении объектов налогообложения и исчислении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет. Налогоплательщик обладает правом добровольного исправления ошибок, допущенных при оформлении документов описки и ошибки путем внесения изменений в отчетность и уплаты налогов в установленный налоговым органом срок. Камеральная

⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 февраля 2007 г. № 1580/07 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.04.2020).

налоговая проверка реализует положения ст. 21 НК РФ, которая гарантирует право налогоплательщика давать налоговым органам и их должностным лицам пояснения по вопросам, связанным с исчислением и уплатой налогов. Проблема отсутствия на законодательном уровне норм, которые регулировали бы порядок проведения и оформления камеральных проверок было бы целесообразным сочетать со ст. 3 НК РФ, которая устанавливает, что противоречия, пробелы и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения « 01.04.2020).
2. Погорелова, М. Я. Налоги и налогообложение: теория и практика [Электронный ресурс] : учеб. пособие / М. Я. Погорелова. - Документ HTML. - М. : РИОР. 2013. - 205 с.
3. Филина, Ф. Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст] : учеб. пособие / Ф. Н. Филина. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ. 2015. – 424 с.
4. Семенова Е.В. Налоговый контроль в РФ: Проблемы а направления совершенствования// Актуальные вопросы права, экономики и управления: сборник статей VII Международной научно-практической конференции, 05 апреля 2017 г. / ФГБОУ ВО Кубанский Государственный Технологический Университет. Пенза, 2017. С. 35 -38.
5. Новоселов К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : дис. ... канд. экон. наук. Екб, 2005. стр. 194.

6. Брызгалин А. В., Ильиных Д. А. Налоговый контроль // Налоги и финансовое право. 2011. № 5. С. 119 – 122.
7. Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства о налогах и сборах : монография. Москва: «РГБ», 2003. стр. 1.
8. Постановление Пленума ВАС РФ № 57 от 30. июля 2013 года "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации // СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2020).
9. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26 февраля 2007 г. № 1580/07 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 09.04.2020).
10. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа № А19-13975/06-Ф02-104/07 от 5 марта 2007 г. // СПС «Гарант» (дата обращения: 10.04.2020).