МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кемеровский государственный университет»
Юридический факультет
Кафедра государственного и административного права

Нестерова Наталья Николаевна

Защита прав налогоплательщиков при проведении налогового контроля

Выпускная квалификационная работа
(магистерская диссертация)

По направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция
Направленность (профиль) подготовки «Правозащитная деятельность»

Научный руководитель
к.ю.н., доцент Н.В.Степанова

Работа защищена с оценкой
_____

протокол ГЭК №_____

от «__»_____20__г.

Секретарь ГЭК_____
подпись

Кемерово 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ…… 3
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ…….. 7
§1 Понятие, цели и задачи налогового контроля…….…….. 7
§2 Принципы налогового контроля……. 17
§3 Проблемы налогового контроля в РФ…… 25
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОЦЕДУРА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ……... 39
§1 Формы налогового контроля…….. 39
§2.Методы налогового контроля……. 62
Глава 3. МЕХАНИЗМ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ……. 75
§1 Внесудебные способы защиты прав налогоплательщиков……. 75
§2 Судебные способы защиты прав налогоплательщиков……... 92
ЗАКЛЮЧЕНИЕ……..... 112
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ……..... 116

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность диссертационного исследования. В современном обществе налоги – это одна из основных форм дохода государства. В связи с чем, налоги стали неотъемлемой частью нашей жизни. Как предусматривает статья 57 Конституции Российской Федерации, налоги и сборы, которые установлены законно, платить обязан каждый. Государство в настоящее время осуществляет усиленный контроль за исчислением и уплатой налогов. Налоговый контроль, по сравнению с другими видами государственного контроля, существенно затрагивает интересы физических и юридических лиц, в частности хозяйствующих субъектов. Его последствия могут привести к серьезным финансовым потерям для налогоплательщиков (обязательному взысканию штрафов), уголовному преследованию.

Федеральная налоговая служба имеет развитые информационные технологии, в связи с чем совершенствуются формы и методы налогового администрирования, однако это часто подрывает уважение прав и интересов налогоплательщика. С развитием компьютерных технологий и количества данных, представляемых в налоговые органы возросла роль предпроверочного анализа. Поэтому взаимодействие Федеральной налоговой службы с бизнесом и с населением является систематическим. Данное взаимодействие является многогранным, но самым интересным, является осуществление налоговых проверок. Так как, не смотря на то, что сегодня законодательство о налогах и сборах состоит из множества законодательных актов, главным из которых является Налоговый кодекс, в процессе налоговых проверок очень часто нарушаются права субъектов предпринимательской деятельности и граждан, и это является отклонением от нормы.

В статье 22 Налогового кодекса Российской Федерации предписано, что судебная и административная защита прав и законных интересов

налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов гарантируется законом.

Права налогоплательщиков и гарантии их защиты важны для экономического развития России и промышленного потенциала, привлекающего внутренние и иностранные инвестиции.

Соблюдение государственными служащими, законов, стандартов и принципов налогового права определяют качество общественного доверия к государству. При осуществлении налогового контроля, работники налогового органа имеют большие полномочия, в связи с чем и вопрос о доверии является наиболее актуальным.

Несмотря на возможность влияния государственных служащих на поведение и волю подчиненной стороны, налоговые органы не имеют права изменять правовой порядок. Перед законом равны все. Налоговый орган обязан уважать права налогоплательщика, не препятствовать им осуществлять возможность их реализации , что в свою очередь позволит обеспечить баланс между личными и общественными интересами.

Защита прав налогоплательщика в налоговом контроле представляет интерес как для юридических исследований, так и для судебной практики. В финансово-правовой литературе вы найдете множество работ, посвященных защите прав налогоплательщика, но учитывая совершенствование методов налогового контроля, изменяются и способы защиты, и судебная практика, изучение которых является актуальным, для правильного решения поставленных вопросов при защите прав налогоплательщиков.

Актуальность темы диссертации как научной, так и практической, объясняется еще и тем, что в условиях прозрачности информационного поля и технологий обработки большого количества данных, возникает необходимость углубления теоретического исследования содержания и организации форм и методов налогового контроля, способов защиты прав налогоплательщиков как внесудебных, так и судебных.

Степень освещения темы исследования. Институту налогового контроля и защите прав налогоплательщиков посвящено немало работ, монографических исследований, научных публикаций, учебных пособий таких как : А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко, Е.Ю. Грачева, Л.П. Грундел, Н.И., А.Ю.Ильина, А.А. Копина, И.И. Кучеров, Н.И. Маис, Д.М.Осиной, Д.В.Тютина, . И.А. Цинделиани, А.В. Чуряева, Ю.Д. Шмелева.

Целью настоящего исследования является получение новой научной информации о защите прав налогоплательщиков при современных методах налогового контроля, а также о самом налоговом контроле как сфере, где реализуются права налогоплательщика; решение актуальных правовых и практических проблем, связанных с защитой прав налогоплательщиков в налоговом администрировании.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

-исследовать налоговый контроль с точки зрения взаимодействия налогоплательщика и налогового органа;

- исследовать формы и методы налогового контроля и охарактеризовать их;

-найти основные недостатки, связанные с реализацией и обеспечением прав налогоплательщиков в процессе осуществления налогового контроля;

-изучить внесудебные и судебные способы защиты прав налогоплательщиков и охарактеризовать их, изучить правоприменительную практику и позиции высших судов, касающееся защиты прав налогоплательщиков;

Объектом исследования является совокупность экономических отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в условиях развития современной концепции налогового контроля, государственно-правовые гарантии, направленные на обеспечение защиты прав налогоплательщиков.

Предметом исследования являются нормы Налогового кодекса РФ, устанавливающие порядок осуществления налогового контроля, права

налогоплательщика в ходе налогового контроля, а также порядок осуществления налогоплательщиком защиты своих прав в случае их нарушения в ходе налогового контроля; материалы правоприменительной и судебной практики, а также научные работы, исследующие вопросы защиты прав налогоплательщика.

Методы исследования. В настоящей работе использованы общие методы научного познания – статистический, аналитический, методы сравнения, описания и обобщения.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы.

Проведенное исследование расширит теоретическое представление о налоговом контроле, правах налогоплательщика и их защите. Сформулированные в работе положения и сделанные выводы могут быть использованы в дальнейшем в данной области знаний. Работа содержит практические рекомендации для налогоплательщиков по вопросам защиты их прав, проведен анализ судебной практики по ряду спорных позиций.

Структура и объем работы определены целью, задачами и методами исследования . Диссертация состоит из введения, трёх глав, детализированных на 7 параграфов, заключения, списка использованных источников, включающего 114 наименований. В том числе: нормативно-правовые акты 28 источника, судебные акты и правоприменительные акты 52 источника, иная литература 9 источников, интернет ресурсы 25 источников. Текст диссертации изложен на 115 страницах, без учета списка использованных источников.

По теме диссертации являлась участником: XIII Сибирского налогового форума-2018, XIV Сибирского налогового форума, которые были организованы журналом «Налоговед» и Юридическим институтом Кемеровского государственного университета, при поддержке компании «Пепеляев групп». А также участником Сибирского налогового форума онлайн (30.10.2020), организованного «Пепеляев групп».

Глава 1 Общая характеристика налогового контроля

§ 1 Понятие , цели и задачи налогового контроля

Правовые основы налогового контроля установлены главой 14 Налогового кодекса РФ. Налоговый контроль - это тип фискального контроля. Налоговый контроль является институтом такой под отрасли финансового права, как налоговое право. Он осуществляется путем процедурной и процессуальной деятельности налоговых органов. Основу этой деятельности составляют конкретные формы и методы.

Статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации[1] определяет, что «налоговым контролем считается деятельность работников налоговых органов в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ».

В научных трудах и законодателем также используется близкое по смыслу понятие "налоговое администрирование", которое не закреплено законом. Налоговое администрирование представляет собой комплекс мероприятий, направленных на максимально возможное взимание налогов при минимизации затрат, в том числе и нагрузки, возложенной на налогоплательщика.

При осуществлении мероприятий налогового контроля возникает специфическое контрольное правоотношение, обязательным субъектом которого всегда будет государство в лице уполномоченных органов, налоговых и таможенных. Налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент будут участвовать с другой стороны в этих правоотношениях. Из этого следует, что налоговый контроль относится к специализированному виду государственного контроля, то есть осуществляется только государственными органами, и указанные органы всегда являются обязательными субъектами налогового контроля.

---

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020)// Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998. С.163.

Деятельность налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов по исполнению обязанности по соблюдению действующего налогового законодательства будет являться объектом контрольных правоотношений.

Особым видом государственного контроля является налоговый контроль. Как указано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 1 декабря 1997 г. N 18-П, «Всем органам государственной власти в пределах их компетенции, присуща контрольная функция, что предполагает их самостоятельность при реализации этой функции и специфические для каждого государственного органа формы ее осуществления»[2]. В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 г. N 14-П разъяснено, что «полномочия по осуществлению налогового контроля как разновидности государственного контроля относятся к полномочиям исполнительной власти. Федеральный законодатель в соответствии с Конституцией РФ вправе возложить полномочия по проверке правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов на федеральный орган исполнительной власти, по своему функциональному предназначению наиболее приспособленный к их осуществлению»[3]. Исходя из Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 6 июля 2010 г. N 933-О-О «система мер налогового контроля выступает в качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов»[4].

---

[2] Постановление Конституционного Суда РФ от 01.12.1997 N 18-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 1 Федерального закона от 24 ноября 1995 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС"// Собрание законодательства РФ", 15.12.1997, N 50. С.8.

[3] Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева"//Собрание законодательства РФ", 26.07.2004, N 30. С.3.

[4] Определение Конституционного Суда РФ от 06.07.2010 N 933-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Промышленная техника" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации" //Документ опубликован не был// Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс».

Статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации говорит о том, что налоговый контроль проводится в формах предусмотренных Налоговым кодексом, таких как проверки, получение объяснений, осмотр территорий и в других формах предусмотренных налоговым законодательством. Должностные лица налоговых органов осуществляют налоговый контроль в пределах своей компетенции.

Статьей 30 Налогового кодекса РФ определено, что налоговые органы – это единая централизованная система по контролю за соблюдением налогового законодательства. В данную централизованную систему входят Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы.

Осуществление налогового контроля начинается с постановки на учет физических лиц и организаций в налоговых органах. Порядок постановки на учет в налоговых органах регламентируется статьями 83-84 Налогового Кодекса Российской Федерации.

Постановка на учет физических лиц осуществляется по месту жительства физического лица. В соответствии со статьей 11 Налогового кодекса, это адрес по которому зарегистрировано физическое лицо по месту жительства.

Постановка в налоговых органах на учет юридических лиц осуществляется по месту нахождения: организации, недвижимого имущества, филиалов, представительств, обособленных подразделений, транспортных средств. Постановка на учет иностранных юридических лиц осуществляется по месту осуществления деятельности на территории Российской Федерации.

Для того, что бы налоговый контроль был более эффективным налоговым кодексом предусмотрена обязанность учреждений, государственных органов, организаций и их должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения о налогоплательщиках.

Органы юстиции сообщают о назначении нотариуса на должность, адвокатские палаты сообщают о получении, возобновлении и прекращении статуса адвоката. Органы регистрирующие место жительства и пребывания физических лиц передают сведения в налоговый орган о фактах регистрации

физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника. Об иностранных гражданах и лицам без гражданства передается информация о разрешениях на работу или о патентах. Также сведения в налоговый орган передают органы опеки и попечительства в отношении имущества, принадлежащего опекаемым. Органы осуществляющие кадастровый учет и регистрацию имущества передают сведения о переходе права собственности на недвижимое имущество и транспортные средства. В налоговый орган направляется информация об оценщиках, арбитражных управляющих, патентных поверенных, о пользователях природных ресурсов. Банки сообщают сведения обо всех открытых счетах физических лиц, индивидуальных предпринимателей, организаций. А по запросу налогового органа и о движении денежных средств по счетам налогоплательщиков. Кроме того, в налоговые органы поступает вся информация о документах удостоверяющих личность, о свидетельствах о праве на наследство и о договорах дарения. Министерство юстиции предоставляет в налоговый орган сведения о регистрации представительств иностранных организаций как коммерческих, так и некоммерческих.

Налоговый контроль может проводится на территории налогоплательщика и на территории налогового органа, с уведомлением налогоплательщика (выездная проверка) и без уведомления (камеральная проверка. Налоговый контроль может быть сплошным и выборочным, то есть в рамках какого-то периода или конкретной декларации. Налоговый контроль может быть комплексный (по всем налогам), целевой(по одному конкретному налогу или сделке). Кроме того, налоговый контроль может быть предварительным(предпроверочный анализ), текущим (камеральная проверка) и последующим (выездная проверка). Также налоговый контроль может быть первоначальным и повторным. К первоначальному можно отнести как проверку и анализ отчетности, так и выездную и камеральную проверку. К повторному контролю можно отнести камеральные проверки, проведенные по

уточненным декларациям и повторные выездные проверки вышестоящим налоговым органом, в рамках контроля за нижестоящим налоговым органом.

Независимо от того, как проходит налоговый контроль и что проверяется недопустимо получение доказательств в нарушении Закона. Налоговый орган не должен допускать фальсификации доказательств при составлении протоколов, которые необходимы при допросе сведетелей, при осмотре территорий и документов, при выемке документов. Неприемлим и сбор доказательств после окончания налоговой проверки.

Более того, при проведении налогового контроля должно быть обеспечена сохранность налоговой тайны. Порядок отнесения сведений к налоговой тайне регулируется статьей 102 Налогового кодекса. Также налоговым орган должен обеспечить сохранение аудиторской и адвокатской тайны. Распространение сведений, относящихся к налоговой, адвокатсткой и аудиторской тайне возможно только в случаях, определенных действующим законодательством, в частности предоставление возможно по запросу от уполномоченных органов, в рамках возбужденного уголовного дела и в других случаях. Кроме того, при проведении налогового контроля не допускается причинение вреда проверяемым налогоплательщикам и их имуществу.

Налоговый контроль имеет свои особенности, в определенных случаях: при осуществлении контроля в форме налогового мониторинга, при выполнении соглашений о разделе продукции, при проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков и при проведении проверки участника регионального инвестиционного проекта.

В первом случае контроль осуществляется только в отношении крупных налогоплательщиков и с онлайн доступом в информационные базы налогоплательщиков. Все разногласия при налоговом мониторинге разбираются только Федеральной налоговой службой. При заключении соглашения о разделе продукции проверен может быть любой период времени в течение срока действия соглашения, то есть период проверки не ограничен тремя годами, как в отношении остальных налогоплательщиков. Кроме того,

инвестор по соглашению о разделе продукции обязан хранить документы в течение всего срока действия соглашения, а не по общим правилам четыре года. Консолидированную группу налогоплательщиков можно проверить только в отношении налога на прибыль, выездная налоговая проверка осуществляется на территории ответственного участника этой группы. Особенность налогового контроля участиников регионального инвестиционного проекта заключается в том, что проверяется соответствие регионального инвестиционного проекта или его участника требованиям налогового кодекса или законам субъектов Российской Федерации, в том числе проверяется объем капитальных вложений, объем финансирования и другие показатели указанные в инвестиционной декларации.

Налоговый контроль иностранных юридических лиц в большей своей части не отличается от налогового контроля российский организаций. Однако некоторые положения российского налогового законодательства, как и положения международных договоров приводят к особенностям проверок по налогу на прибыль. Иностранные компании исчисляют налог на прибыль только с доходов, полученных представительствами данных компаний на территории Российской Федерации. Особенности исчисления налога на прибыль иностранными организациями регулируется статьями 306-310 Налогового кодекса Российской Федерации.

При осуществлении налогового контроля должностные лица налоговых органов действуют в соответствии с Конституцией РФ и иными законодательными актами, в пределах своей компетенции. Налоговые органы при осуществлении своей деятельности взаимодействуют с органами исполнительной власти всех уровней (федерального, регионального, местного), а также с государственными внебюджетными фондами и с многофункциональными центрами, которые предоставляют государственные и муниципальные услуги.

Налоговым кодексом Российской Федерации, а именно статьей 82 предусмотрено, что налоговые органы, органы внутренних дел, таможенные

органы, следственные органы и органы управления государственными внебюджетными фондами, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства и налоговых преступлениях, о пресечении нарушений, о проводимых ими налоговых проверках. Кроме того, осуществляют обмен иной информацией, которая необходима для осуществления контроля в соответствии с соглашением заключенным между ними. В настоящее время налоговый орган может запрашивать информацию и у аудиторских организаций, так как с 01.01.2019 года в налоговый кодекс введена статья 93.2, которая определяет порядок запроса документов у аудиторских организаций.

Российской Федерацией заключены международные договора по вопросам налогообложения. Если в данном договоре предусмотрена возможность участия представителей налоговых администраций иностранного государства (территории) в совместных налоговых проверках или в налоговом мониторинге, то при наличии запроса и его удовлетворения налоговый контроль может проводиться с данными представителями, но только в соответствии с международными договорами.

При принятии решения об участи в налоговом контроле представителй иностранных государств, в их адрес направляется вся необходимая информация, а именно место и время проведение налоговой проверки, а также о порядок и условия проведения налогового контроля или налогового мониторинга.

Порядок организации работы по обеспечению участия и условия участия компетентного органа иностранного государства (территории) в налоговой проверке, налоговом мониторинге утвержден приказом Федеральной налоговой службы России от 25.11.2019 N ММВ-7-13/587@. В данном документе определены: срок рассмотрение запроса компетентного органа иностранного государства (территории), причины отказа в рассмотрении запроса, условия участия компетентного органа иностранного государства (территории) в налоговой проверке, налоговом мониторинге.

Учитывая, что налоговый контроль служит гарантией правопорядка в налоговой системе, следовательно, необходимость в нем существует в любой стране. В системе власти иностранных государств созданы специальные органы управления, которые осуществляют налоговый контроль.

Так согласно данных сайта https://www.irs.gov/ru/ Налоговое управление США (IRS) – это управление, входящее в состав Министерства финансов США. Данное управление оказывает помощь законопослушным налогоплательщикам по соблюдению налогового законодательства. «Налоговое управление США создано для выполнения обязанностей, возложенных на министра финансов согласно разделу 7801 Закона США о налогообложении. Министру предоставлены все полномочия по соблюдению законов о налогообложении и контролю за их исполнением, а также полномочия по созданию Налогового управления США для контроля за соблюдением этих законов. Налоговое управление США было создано на основе этого законодательного гранта. Раздел 7803 Налогового кодекса предусматривает назначение Директора Налогового управления США для организации исполнения и применения законов о налогообложении»[5].

«Подразделения IRS есть в каждом штате, поскольку управление администрирует и региональные налоговые сборы. Подразделения IRS осуществляют действия по поиску налогоплательщиков, которые уклоняются от уплаты налогов, а также от наложение взысканий за неуплату обязательств или отказываются предоставлять декларации»[6].

«В Китае Налоговое администрирование осуществляется Главным государственным налоговым управлением КНР (ГГНУ КНР) посредством территориальных налоговых управлений. В Китае существует две системы налоговых органов: управления по центральным налогам и управления по местным налогам. Управления по центральным налогам осуществляют сбор

[5] Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов https://www.irs.gov/ru/about-irs/the-agensy-its-mission-and-statutory-authority (дата обращения 27.11.2020)
[6] Официальный сайт Финансового управления США https://zagranportal.ru/ssha/finansy-ssha/nalogi-v-ssha.html (дата обращения 20.11.2020)

налогов, доход по которым поступает полностью в распоряжение центрального правительства (центральные налоги) либо распределяются между центральным и местными правительствами (совместные налоги). Управления по местным налогам осуществляют сбор налогов, которые поступают в распоряжение местных правительств (местные налоги)»[7].

«Налоговая служба Франции находится в составе Министерства экономики, финансов и бюджета, возглавляемого министром-делегатом по делам бюджета. Администрирование налогов осуществляют Главное налоговое управление и Главное управление пошлин и других поступлений. Главное налоговое управление состоит из пяти отделов: 1) отдел подготовки законодательства; 2) отдел общего управления налогами; 3) отдел рассмотрения споров; 4) отдел по делам земель и государственного имущества; 5) отдел кадров »[8].

В Белоруссии налоговый контроль осуществляет Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь. «Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь является республиканским органом государственного управления, проводящим государственную политику и осуществляющим регулирование и управление в сфере налогообложения. В Министерству по налогам и сборам созданы налоговые инспекции по областям и г. Минску, районам, городам, районам в городах, являющиеся территориальными органами Министерства по налогам и сборам. В систему МНС входят налоговые инспекции, а также государственные организации, подчиненные МНС, согласно перечню, утверждаемому Советом Министров Республики Беларусь»[9].

---

[7] Википедия - свободная энциклопедия https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговая_система_Китайской_Народной_Республики (дата обращения 20.11.20)

[8] Википедия - свободная энциклопедия https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговая_система_Франции (дата обращения 20.11.20)

[9]Официальный сайт Министерства по налогам и Сборам Республики Белорусь http://www.nalog.gov.by(дата обращения 20.11.2020)

На сайте Федеральной налоговой службы[10], имеется ссылки на сайты 58 налоговых администраций зарубежных стран, позволяющие при необходимости получить всю необходимую информацию о налогообложении в различных странах и налоговом контроле.

При осуществлении налогового контроля основной целью является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство. Путем решения определенных задач, реализуются цели налогового контроля.

Учитывая, что налоги составляют основную доходную часть бюджета, соответветственно и главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической безопасности государства. Выполнение данной задачи состоит из решения ряда других задач, а именно осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, который выражается в проверке правильности исчисления налогов и сборов и своевременной их уплате, а также пресечение налоговых правонарушений.

Более того, вышеназванные задачи тесно связаны с выполнением таких задач, как проверка правильности ведения бухгалтерского, налогового учета, объектов налогообложения, проверка правомерности использования налоговых льгот, проверка правильности ведения раздельного учета, проверка правильности применения налоговых ставок, проверка достоверности первичных документов.

Исходя из вышеизложенного, следует, что налоговый контроль служит гарантией правопорядка в налоговой системе любой страны. Это вид государственного финансового контроля. Осуществляют его должностные лица налоговых органов и налоговых администраций зарубежных стран. При осуществлении налогового контроля в любой стране основной целью является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе

[10] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 13.12.2020).

налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство. Имеет свои цели, задачи, формы и методы.

§ 2 Принципы налогового контроля

В качестве исходного положения в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 января 2004 г. N 1-П выдвигается то, что «высшим авторитетом обладают общие принципы права, в том числе воплощенные в Конституции Российской Федерации, и они являются критерием и мерой оценки правомерности всех нормативных актов»[11]. Согласно пункта 1 информационного письма Президиума ВАС РФ от 26 февраля 2013 г. N 156 «высшей императивностью, универсальностью, особой общественной и публичной значимостью обладают фундаментальные правовые начала (принципы) и составляют они основу построения экономической, политической, правовой системы государства»[12].

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. N 5-П отмечается, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»[13]. Частью 3 статьи 75 Конституции Российской Федерации установлено, что «общие принципы налогообложения в Российской

---

[11] Постановление Конституционного Суда РФ от 27.01.2004 N 1-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 2 части первой статьи 27, частей первой, второй и четвертой статьи 251, частей второй и третьей статьи 253 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ", 02.02.2004, N 5. С.11.

[12] Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 26.02.2013 N 156 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о применении оговорки о публичном порядке как основания отказа в признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений» // Вестник ВАС РФ", N 5, май, 2013. С.1.

[13] Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ", 31.03.1997, N 13.С.3.

Федерации устанавливаются федеральным законом»[14]. Статья 3 Налогового кодекса РФ регламентирует основные начала (принципы) законодательства о налогах и сборах.

Так принцип справедливости выражается в пунктах 1 и 3 ст. 3 Налогового Кодекса Российской Федерации, где установлено, что «при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога; налоги и сборы должны иметь экономическое основание, и не могут быть произвольными; недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав»[15]. В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 6 июля 2010 г. N 1084-О-О отмечается, что, «как следует из ряда решений Конституционного Суда, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления, что подтверждается в том числе положениями статьи 3 Налогового Кодекса Российской Федерации»[16].

Этот принцип чаще всего реализуется при рассмотрении дел в арбитражных судах по результатам налоговых проверок. Воплощение в жизнь данного приниципа также осуществляется через применение смягчающих объстоятельств при привлечении к ответственности за налоговое

---

[14] Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020)// http://www.pravo.gov.ru, 04.07.2020

[15] "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ .ред.)// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С.4.

[16] Определение Конституционного Суда РФ от 06.07.2010 N 1084-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Шкапова Александра Станиславовича на нарушение его конституционных прав статьей 235, абзацем вторым пункта 1 статьи 236, пунктом 2 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 и пунктом 3 статьи 273 Налогового кодекса Российской Федерации" // "Вестник Конституционного Суда РФ", N 2, 2011. С. 3.

правонарушение, совершенное впервые. Реализация этого принципа заключается и в том, что некоммерческие организации, в том числе религиозные освобождены от уплаты налогов от внесенных пожертвований.

Принцип равенства закреплен в пункте 1 и 2 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации «Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала»[17].

В пункте 3 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 7 июня 2001 г. N 141-О указано «конституционному принципу равенства противоречит любая дискриминация, т.е. такие устанавливаемые законом различия в правах и свободах, которые в сходных обстоятельствах ставят одну категорию лиц в менее благоприятные (или, наоборот, более благоприятные) условия по сравнению с другими категориями.[18]

В качестве примера реализации данного принципа можно привести порядок рассмотрения, предоставленных возражений на акт проверки и материалов налоговой проверки, процедуру направления апелляционных жалоб налогоплательщиков, а также порядок вступления в силу решений налоговых органов. Так как, для всех налогоплательщиков он является одинаковым. Также можно отметить, что права налогоплательщиков, закрепленные в статье 21 Налогового кодекса РФ одинаковые как для российских организаций, индивидуальных предпринимателей, так и для

[17] "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.)// "Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С.4.

[18] Определение Конституционного Суда РФ от 07.06.2001 N 141-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Кавказтрансгаз" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс».

иностранных организаций. Кроме того, и обязанности определенные статьей 23 Налогового кодекса Российской Федерации также являются одинаковыми для всех.

Согласно части 3 статьи 49 Конституции Российской Федерации неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу обвиняемого.

В налоговом Кодексе Российской Федерации принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах (презумпция добросовестности) закреплен в пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 г. N 442-О разъяснено, что «в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика»[19].

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2013 г. N 1173-О разъяснено, что «некоторая неточность юридико-технического характера, допущенная законодателем при формулировании законоположения, хотя и затрудняет уяснение его действительного смысла, однако не дает оснований для вывода о том, что оно является неопределенным, расплывчатым, не содержащим четких стандартов и, следовательно, не отвечающим принципам налогового законодательства в правовом государстве, как они закреплены в Конституции Российской Федерации. Подобные неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе судами»[20].

---

[19] Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 N 442-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "БАО-Т" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации" Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс».

[20] Определение Конституционного Суда РФ от 16.07.2013 N 1173-О "По запросу Арбитражного суда города Москвы о проверке конституционности пункта 16 статьи 1 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской

«Таким образом, именно судебная оценка определенности конкретной нормы в силу особых полномочий судов может "поставить точку" в данном вопросе. Именно суду принадлежит исключительное полномочие принимать окончательные решения в споре о праве, в том числе по делам, возникающим из налоговых правоотношений. Судебная власть является цивилизованной формой окончательного разрешения возможных споров в финансово-экономической сфер»[21].

В пункте 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации указано, что пока вина не будет доказана, лицо в совершении налогового правонарушения считается невиновным.

При проведении налогового контроля налоговый орган должен доказать вину налогоплательщика, а не налогоплательщик свою невиновность.

Тем не менее в реальности на сегодняшний день, налогоплательщику при проведении налоговых проверок приходится собирать большое количество доказательств как письменных, так и устных(например, пояснения лиц, имеющих отношение к предмету проверки), для доказательства своей невиновности, особенно если налоговым органом рассматривается вопрос о необоснованной налоговой выгоде.

Согласно публикации « Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы», выделяются следующие принципы налогового контроля:

«1)Принцип законности;

2)Принцип гласности;

3)Принцип ответственности;

4)Принцип защиты прав;

Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" и части 3 статьи 2 Федерального закона "О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс».

[21] Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы Консультант Плюс Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс». 2020.С.71.

5) Принцип недопустимости причинения неправомерного вреда»[22].

Принцип законности при проведении налогового контроля выражается в следующим: Налоговый кодекс, а именно часть первая определяет права и обязанности как налогоплательщиков, так и налоговых органов и их должностных лиц. Кроме того, определяет процессуальные сроки и порядок проведения налогового контроля его формы и методы. Часть вторая налогового кодекса определяет порядок исчисления налогов. Все нормы изложенные как в первой, так и во второй части Налогового кодекса обязательны для применения всеми субъектами налогового контроля.

Принцип гласности означает, что деятельность государственных органов, в данном случае налоговых, а также получение информации доступны для всех организаций и граждан. Как указано в статье 24 Конституции Российской Федерации возможность ознакомления каждому с материалами и документами, государственные органы и их должностные лица обязаны обеспечить. Кроме того, данный принцип имеет свое отражение и в статье 5 Налогового Кодекса Российской Федерации, в которой указано, что акты законодательства о налогах и сборах подлежат официальному опубликованию. Данный принцип выражается и в возможности налогоплательщика, знакомится с материалами проверки, присутствовать на рассмотрении возражения, получать требования и уведомления, получать акты и решения, знакомиться с постановлением на проведение экспертизы, а также получать бесплатно информацию о действующих налогах.

Принцип ответственности предполагает, что как налогоплательщики, так и должностные лица налоговых органов привлекаются к ответственности, в случае нарушения закона.

Принцип защиты прав проявляется в том, что налогоплательщики вправе защищать свои права любым не запрещенным законом способом, в частности обжаловать действия и бездействия должностных лиц налоговых органов,

[22] Грачева Е.Ю. "Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография"//НОРМА, "ИНФРА-М", 2013.С.110.

обжаловать ненормативные акты, затрагивающие их права. Защиту прав можно осуществлять как лично, так и в присутствии представителя.

Принцип причинения неправомерного вреда выражается в недопущении проверяемым лицам их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении при проведении налогового контроля, причинения неправомерного вреда. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду .

Вышеуказанные принципы можно дополнить принципами, указанными в учебнике «Налоговое право» под редакцией кандидата юридических наук, профессора И.А. Цинделиани такими как:

«1) принцип независимости;

2)принцип систематичности;

3)принцип объективности;

4) принцип территориальности;

5) принцип соблюдения налоговой тайны;

6) всеобщности и единства.[23]

Принцип независимости заключается в том, что должностные лица налоговых органов должны быть независимы от контролируемых лиц. Кроме того, должностные лица налоговых органов должны быть независимы от местных, региональных и федеральных органов власти и должны руководствоваться только действующим законодательством.

Принцип систематичности проявляется в том, что налоговый контроль должен быть регулярным, а именно камеральные налоговые проверки проводятся систематически по декларациям и документам предоставленным налогоплательщиками, более того систематичность проявляется и в проведении выездных налоговых проверок.

---

[23] Бурова А.С., Васильева Е.Г., Губенко Е.С.; Налоговое право: учебник для бакалавров /под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. С.137.

Принцип объективности предполагает исключение предвзятого отношения со стороны налоговых органов , о чем говорится в статьях 32 и 33 налогового кодеска. Данный принцип должен проявляться и в том, что по результатам налоговых проверок доводы и выводы в актах и в решениях налоговых органов должны быть объективны и иметь обоснование.

Принцип территориальности предполагает, что налоговые органы могут контролировать налогоплательщиков, только тех, которые территориально отнесены к данному налоговому органу. То есть налогоплательщика состоящего на учете в ИФНС по г. Кемерово может контролировать только ИФНС по г.Кемерово, за исключением случаев, когда осуществляется повторная проверка вышестоящим налоговым органом.

Принцип соблюдения налоговой тайны говорит о том, что должностные лица налоговых органов не могут себе позволить разглашать информацию, полученную в ходе мероприятий налогового контроля, в противном случае на них может быть наложена административная и уголовная ответственность.

Принцип всеобщности и единства предполагает, что никто не может быть освобожден от проведения налогового контроля, а в первую очередь от постановки на учет в налоговых органов. Мероприятия налогового контроля и постановка на учет в налоговых органах распространяется на всех налогоплательщиков.

Кроме того, очень интересен принцип эффективности, который описывает И.А. Цинделиани. Данный принцип в большей степени относится к контролирующим органам так , как заключается в том, что «должны быть выбраны такие формы и методы налогового контроля, чтобы затраты были минимальными, а отдача максимальной. Обеспечение эффективности налогового контроля в последнее время является одной из самых актуальных тем, например, одним из направлений совершенствования механизмов налогового контроля стала открытость планирования выездных налоговых проверок, что было сделано в том числе в целях понуждения налогоплательщика к законопослушному поведению путем оценки

рискованности своего поведения и выбранных методов и способов налогового планирования»[24].

Учитывая вышеизложенное, можно отметить, что принципы налогового права и налогового контроля оказывают огромное влияние на весь процесс проведения налогового контроля, а также на соблюдения прав налогоплательщиков. Х отелось бы, чтобы налоговые органы при проведении налогового контроля, в первую очередь руководствовались соблюдением вышеуказанных принципов, что позволило бы обеспечить доверие налогоплательщиков к органам власти.

§ 3. Проблемы при проведении налогового контроля в Российской Федерации

На сайте Федеральной налоговой службы есть раздел« Эффективность работы ФНС России» в котором, ежегодно размещается информация о повысившейся эффективности контрольных мероприятий. Руководство ФНС России объясняет это исключительно улучшением организации работы, повышением квалификации сотрудников центрального аппарата службы и территориальных инспекций. Однако налогоплательщики и налоговые юристы знают другую сторону этой медали, а именно с какими проблемами приходится сталкиваться при проведении налогового контроля

Проблемы, возникающие при проведении налогового контроля условно можно разделить на две составляющие: проблемы, возникающие вне рамок налоговых проверок и проблемы при осуществлении камеральных и выездных налоговых проверок. Проблемы, возникающие вне рамок налоговых проверок, немасштабные по сравнению с проблемами, появляющимися при проведении налоговых проверок, но они затрагивают большой круг налогоплательщиков.

[24] Бадмаев Б.Г., Батяев А.Р., Бельский К.С.; Финансовое право: учебник для бакалавров / под ред. И.А. Цинделиани. 3-е изд. М.: Проспект, 2016. С.220.

Развитие технологий и цифровизация налогового администрирования, является безусловным достоинством сегодняшнего времени, но вместе с тем и проблемы налогоплательщиков видоизменяются. И на сегодняшний день встречаются следующие проблемы:

- Индивидуальный предприниматель, осуществляющий деятельность в течение 8 лет, получает из налогового органа письмо о том, что он не сдает отчетность и не оплачивает налоги. Как оказалось в последствии, в налоговом органе при очередном процессе улучшения администрирования, произошло слияние двух предпринимателей с одинаковыми фамилиями, именами и отчествами. Причем один из предпринимателей уже давно умер. В карточку действующего предпринимателя попадает информация умершего предпринимателя. Данная проблема была разрешена только вышестоящим налоговым органом и по истечении полугода. Эта проблема нередкая, разница только в годах.

-налогоплательщик физическое лицо (бывший индивидуальный предприниматель) меняет место жительство и адрес регистрации. Вся информация о предпринимателе, в том числе к арточки "Расчеты с бюджетом" были переданы в налоговый орган по новому месту жительства индивидуального предпринимателя за текущий год и три года, предшествующие году снятия налогоплательщика с учета. После получения этих документов инспекцией по новому месту учета налогоплательщика были открыты карточки "Расчеты с бюджетом" с ОКТМО по прежнему месту учета, в которых отражаются суммы платежей по переданным расчетным документам. Налоговый орган по предыдущему месту учета предпринимателя направляет информацию только о начисленных налогах и не отправляет данные об уплате налога. Налогоплательщик об этом узнает после того, как судебные приставы наложили арест на автомобиль. Данная проблема была разрешена, но времени на нее потребовалось более 3 месяцев.

- налоговые уведомления на уплату имущественных налогов очень часто содержат недостоверную информацию, а именно: в уведомлении в качестве

налогооблагаемых объектов указаны несуществующие объекты недвижимости, снятые с учета автомобили, указано неверное количество лошадиных сил транспортного средства, кадастровая стоимость земельного участка, стоимость имущества, доля в праве на объект налогообложения, неверная налоговая ставка, а также может быть указано имущество, которое никогда не принадлежало налогоплательщику. Эти ошибки являются массовыми и налогоплательщикам для выяснения правильности исчисленного налога приходиться тратить свое время на посещение, подразделений налоговых органов. Особенно это актуально для налогоплательщиков старшего поколения и проживающих в отдаленных местностях так, как не в полной мере они владеют навыками пользования информационных ресурсов.

- при смене юридического адреса организации сталкиваются с такой проблемой, как неправильная передача сведений из одной налоговой в другую. В результате чего у одних налогоплательщиков происходит задвоение сумм начисленных налогов, у других из лицевого счета исчезает переплата по налогам и восстанавливать ее приходится с большим трудом, а иногда и через суд. Названная проблема коснулась двух наших заказчиков ООО « Сервисный центр КМЗ» и ООО « Транссибресурс». Первое предприятие с 2017 года не может восстановить переплату и возвратить ее на расчетный счет в связи с чем, было направлено заявление в суд признании незаконным бездействия налогового органа и об обязании ИНФС России по Октябрьскому району г. Новосибирска осуществить возврат излишне уплаченного налога. И только в рамках судебного процесса переплата была возвращена. По второму предприятию в 2019году в лицевом счете дважды разнесены суммы доначисленных налогов, до настоящего времени данная проблема не разрешена.

- При выставлении требования об уплате налога и пеней налоговым органом очень часто допускаются ошибки, на уточнение и исправление которых требуется время. Самыми распространенными являются : требование об уплате налога направлено с нарушением сроков, установленных Налоговым

кодексом РФ; в требовании об уплате налога и пеней неверно указана сумма задолженности; требование об уплате пеней направляют ранее требования об уплате основной задолженности.

-В соответствии со статьей 76 Налогового Кодекса Российской Федерации налоговый орган приостанавливает операции по счетам в банке для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, страховых взносов, пеней и (или) штрафа. При наличии нескольких расчетных счетов у налогоплательщика операции приостанавливаются по всем счетам, а инкассовые поручения выносятся в отношении одного расчетного счета. Возникают такие ситуации, когда инкассовые поручения направляются на карточный счет или на счет которым налогоплательщик по каким- то причинам не пользуется. В результате, с данных счетов банк не может списать денежные средства в виду их отсутствия, а с расчетных счетов, где есть денежные средства банк не может списать так, как отсутствуют инкассовые поручения. У налогоплательщика на разрешения данной проблемы иногда уходит до двух недель, несмотря на то, что Налоговым кодексом обмен информацией между банками и налоговыми органами предусмотрен электронный. Данная проблема приводит к невозможности осуществить платежи в адрес контрагентов, а в свою очередь приводит к финансовым потерям. Более того, даже разрешив эту проблему у налогоплательщиков возникает следующая, налоговый орган несвоевременно обновляет информацию о разблокировке счетов на сайте https://service.nalog.ru/bi.do. В результате, чего налогоплательщики оформляющие кредитные и лизинговые договора получают отказ в заключении данных договоров.

- Федеральным законом от 27.11.2018 N 422- ФЗ[25] введен специальный налоговый режим "Налог на профессиональный доход". В соответствии с

[25]Федеральный закон от 27.11.2018 N 422-ФЗ (в действ. ред.)"О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" // http://www.pravo.gov.ru, 27.11.2018

данным законом, физические лица, применяющие специальный налоговый режим, вправе через мобильное приложение " Мой налог" или через кредитную организацию уполномочить на реализацию установленных настоящим Федеральным законом прав и исполнение обязанностей операторов электронных площадок и (или) кредитные организации. Физические лица, использующие мобильное приложение« Мой налог» сталкиваются с техническими проблемами при регистрации такими как: паспорт не сканируется или мобильное приложение " Мой налог" выдает ошибку" Данные не соответствуют", или "Не удалось распознать фото", или " Найдено несколько записей по паспортным данным. В период работы также возникают технические проблемы, а именно: выставляются счета на уплату налога, который уже оплачен, некорректно рассчитана сумма налога и пени, а самое главное, что в таких случаях непонятно, куда обращаться. Техническая поддержка отправляет к разработчикам или в налоговую инспекцию. А налоговая инспекция заявляет, что это не её вина и посылает обратно в техническую поддержку. Вопросы, конечно разрешаются, но медленно. Мобильное приложение постоянно дорабатывается на фоне поступающих жалоб.

В практике налогового консультирования постоянно возникают ситуации, когда налоговый орган, ссылаясь на пункт 2 статьи 93.1 Налогового Кодекса Российской Федерации истребует документы(информацию) у налогоплательщика в отношении его самого. Согласно, данной нормы: « в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке»[26]. Как указано в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 07.06.2012 по делу N

[26] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.) //Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С.199.

А29-8135/2011 в порядке ст. 93.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, « истребовать документы можно только в отношении контрагентов налогоплательщика, а у самого налогоплательщика, только а порядке статьи 93 Налогового Кодекса Российской Федерации»[27]. Об этом же сообщается и в письме Федеральной налоговой службы России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@.[28] Однако, превышая свои полномочия, должностные лица налогового органа на постоянной основе направляют такие требования. Только один пример, который в полной мере показывает неправомерность требований налогового органа, а таких примеров очень и очень много. Так 9 июля 2020 года в адрес ООО « КТК» направлено налоговым органом 8 требований одновременно, 10 июля 2020 года поступило еще одно требование. Все эти девять требований были направлены вне рамок налоговых проверок со ссылкой на пункт 2 статью 93.1 Налогового Кодекса Российской Федерации в адрес ООО « КТК» и в отношении самого ООО « КТК». В данном случае, Общество отказало налоговому органу в предоставлении документов и информации. Расчет налоговых инспекций прост - далеко не каждый налогоплательщик усомнится в правомерности требований и предоставит документы и информацию.

По вышеперечисленным проблемам, как правило, не возникает ни налоговая, ни субсидиарная и тем более уголовная ответственность. А проведение налоговых проверок, как камеральных, так и выездных очень даже часто заканчивается обвинением организации или индивидуального предпринимателя в получении так называемой необоснованной налоговой выгоды. А это доначисленные налоги, пени, штрафы, а иногда субсидиарная ответственность и уголовное преследование.

---

[27] Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 07.06.2012 по делу N А29-8135/2011// Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс».

[28] Письмо ФНС России от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ «О налоговых проверках»// "Официальные документы", N 35, 25.09-01.10.2012 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право"

На стадии проведения налоговых проверок проблем возникает очень много и разнообразных, но основные проблемы для налогоплательщиков, заключаются в следующем:

1.При проведении выездной налоговой проверки в соответствии с пунктом 12 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик обязан обеспечить возможность ознакомления должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, с оригиналами документов, связанными с исчислением и уплатой налогов. После ознакомления с оригиналами документов, налоговый орган вправе направить требование о предоставлении копий документов в соответствии со статьей 93 Налогового кодекса Российской Федерации. Направляя данное требование налоговый орган, не смотря на ознакомление с оригиналами документов, запрашивает очень огромный пакет копий документов, причем очень часто в требовании не указаны конкретные документы, а общее наименование. При этом налоговый орган не утруждает себя выяснением обстоятельств дела, не принимает во внимание доводы налогоплательщиков (не хватило времени на подготовку всего пакета документов, они были представлены на день позже, не было штата сотрудников на эти цели, не получили официально требование в установленный срок и т.п.). Не принимает и во внимание количество запрашиваемой документации, а также то, насколько исполнение этого требования может затронуть хозяйственную деятельность налогоплательщиков. И в результате привлекают налогоплательщиков к ответственности по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации. Так, согласно пункту 1 указанной нормы установлена санкция в виде штрафа в размере 200 рублей за каждый не представленный документ. Таким образом, даже на начальном этапе проверки налогоплательщики уже привлекаются к ответственности. А кроме того, в случае отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке,

предусмотренном статьей 94 Налогового кодекса. Таким образом, в период проверки налогоплательщик живет в очень «горячем» режиме.

2. В соответствии со статьей 92 Налогового кодекса Российской Федерации должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов. В кодексе четко указано, что проводится осмотр проверяемого лица. Более того, в а пелляционном определении Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 27.08.2019 N АПЛ19-333 высказана позиция Верховного Суда о том, что « Право налогового органа на осмотр территорий или помещений контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки в случаях, когда такие территории и помещения не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения, статья 92 Налогового Кодекса Российской Федерации не предусматривает»[29].

Однако налоговый орган на основании названной статьи проводит осмотр контрагента проверяемого налогоплательщика, и данные протоколы осмотра входят в доказательственную базу.

Более того, налоговый орган проводит выездные налоговые проверки за предыдущие годы, а осмотр территории контрагента проводит в период проверки и очень часто так бывает, что контрагент с которым работал налогоплательщик в прошлом, на момент проверки не находится по юридическому адресу. Отсутствие поставщика по адресу государственной

[29] Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 27.08.2019 N АПЛ19-333 «Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 10.06.2019 N АКПИ19-296, которым был признан частично недействующим абзац седьмой письма Федеральной налоговой службы от 16.10.2015 N СД-4-3/18072». Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант плюс».

регистрации в момент осмотра само по себе не может являться обстоятельством, обосновывающим невозможность работы с контрагентом, так, как Налоговый кодекс Российской Федерации не связывает право на применение соответствующих вычетов по налогам у заявителя, только исключительно в случае подтверждения факта нахождения контрагента по своему адресу в момент проведения осмотра налоговым органом. Налоговый орган указывает на недостоверность адреса контрагента и данное обстоятельство ставиться в вину проверяемому налогоплательщику. Не смотря на то, что достоверность данного адреса была подтверждена самим налоговым органом при регистрации контрагента.

Также налоговый орган в качестве доказательства приводит прото колы осмотр а жилых по мещений, г де зарегистр ированы по месту ж ительства учре дители и ру ководители пре дприятий, и у казывают н а то, что н а жилом до ме, либо н а квартире отсутст вует вывес ка. Если с ледовать з дравому см ыслу, ника ких вывесо к на кварт ирах нет и б ыть не может.

3. В арсенал до казательст в налогово го органа в ходят показ ания свидете лей. А каким обр азом получе ны показан ия свидете лей, остаетс я "за кадро м" .

Налогов ый орган оче нь часто де лает ставку н а эффект нео жиданности, а и менно прово дят допрос без по вестки, выез жают на место ж ительства и ли работы с видетеля, а в не которых случ аях и с уч астием пол иции. Толь ко неизвест но какая нор ма права обес печивает по добное пове дение предст авителей н алогового ор гана. Приве ду примеры из пр актики по о дному из со провождающ их дел:

Свидете ли приходят в н алоговый ор ган, для по лучения инфор мации по с воим налого вым обязате льствам, о днако предст авители на логового ор гана просят и х поднятьс я в кабинет. В к абинете их о жидают нало говые инспе

ктора, которые и проводят допрос. К другим свидетелям налоговый инспектор в месте с представителем полиции утром приезжают домой, либо на работу, где в течение часа допрашивают. Более того, еще одного свидетеля допрашивали три представителя налогового органа, пытаясь оказать на него давления. Однако в протоколе допроса не зафиксировано участие иных лиц, а также, то давление, которое на него оказывалось.

Еще одной проблемой является то, что показания свидетелей, занесенные в протокол, не всегда отвечают принципу достоверности, а именно:

В соответствии с пунктом 5 статьи 90 Налогового Кодекса Российской Федерации перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Кроме того, в соответствии с приказом ФНС РФ № ММВ-7-2/628@ от 07.11.2018 года[30] утверждена форма протокола допроса, согласно данной форме устанавливается личность человека. Налоговым органом в качестве доказательств приводятся ответы свидетелей по телефону. В данном случае не

[30] Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (в действ. ред.) "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)"//http://www.pravo.gov.ru, 24.12.2018

известно, кем даны показания, так как личность граждан не устанавливалась, что соответственно находится за рамками правового поля.

В протоколах допроса допускаются исправления, подпись свидетеля над исправлением отсутствует, в связи с чем, не возможно установить в какой период времени они сделаны во время допроса или после него. Кроме того, в протоколах очень часто встречается размытые, двусмысленные и нечеткие вопросы, соответственно ответы на такие вопросы налоговый орган использует как доказательство.

При анализе протоколов допроса встречаешься с такими ситуациями как, одним и тем же инспектором в одно и тоже время допрашиваются одновременно два, а то и три свидетеля. Соответственно возникает вопрос: Каким образом, налоговый инспектор мог одновременно допрашивать двух человек, успевая при этом записывать и задавать вопросы. А еще вызывает сомнение, тот факт, что среднее время в целом на ответ и на вопрос при допросе свидетелей составляет 2 минуты. То есть, свидетели за 2 минуты при допросе вспомнили информацию 3-4 летней давности. Это позволяет предполагать, что свидетель лишь подписал протокол, а текст показаний был сочинен проверяющим.

В качестве доказательства налоговыми органами принимаются показания свидетелей, которые даже не могут указать источник своей информированности, а налоговые органы не устанавливают истинные обстоятельства известные свидетелю, а выясняют его мнение о том или ином факте, в последующем указывая в акте налоговой проверки мнение свидетеля в качестве установленного факта.

Налогоплательщик, знакомятся с протоколами допросов уже после получения акта проверки, а следовательно защитить он себя может, только в период подготовки возражений или в судебном процессе, в котором может заявить ходатайство о допросе свидетеля.

4. Проблемой является и то, что при проведении налогового контроля, налоговый орган не обсуждает с налогоплательщиком, какие вопросы возникают по предоставленным документам. В результате чего, только из акта налоговой проверки налогоплательщики узнают претензии налогового органа.

5. Распространенной проблемой сегодняшнего дня является нарушение процессуальных сроков, установленных статьями 100 и 101 Налогового Кодекса Российской Федерации и регламентирующей порядок и сроки оформления результатов выездной налоговой проверки. Что приводит к неправомерному значительному увеличению периода, за который была рассчитана пени, что безусловно нарушает права и законные интересы налогоплательщика, возлагает на него обязанности по уплате пени в увеличенном размере, что в совокупности создает препятствие для ведения предпринимательской деятельности.

6.В заключении, необходимо отметить еще одну, величающую проблему. Налоговый контроль в виде налоговых проверок заканчивается составлением акта налоговой проверки. С получением акта налоговой проверки налогоплательщик узнает о доначисленных суммах.

Анализируя судебную практику - Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 N 3-П[31], Определение Конституту

[31] Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О

ционного Су да Россий ской Федера ции от 25.07. 2001 N 138-О[32] и от 04.07. 2017 N 1440-О[33], Постановление N 53, Обзор а судебной пр актики Вер ховного Су да Россий ской Федера ции от 16.0 2.2017 N 1[34], Постановление Арбитражно го суда За падно-Сибирс кого округ а от 09.07. 2020 N Ф04-611/ 2020 по де лу N А27-17 275/20, Постановление Седьмого арб итражного а пелляционно го суда от 07.08. 2019 N 07 А П-6127/19(2), 07АП-61 27/19(3) по де лу N А27-150 33/2018 (Постановлением Арбитражно го суда За падно-Сибирс кого округ а от 12.12. 2019 N Ф04-565 9/2019 ост авлено без из менения), Постановление Арбитражно го суда Ур альского о круга от 2 3.01.2020 N Ф0 9- 9691/19 по де лу N А50-17644/ 2019 суды приходят к в ыводу о необ ходимости о пределения И нспекцией в р амках выез дной налого вой провер ки действите льного раз мера налого вых обязате льств и до начисление су ммы налога, по длежащей у плате в бю джет, таки м образом, к ак если бы н алогоплате льщик не з лоупотребл ял правом.

Несмотря н а сложившу юся судебну ю практику, н алоговыми ор ганами, расчет н алоговых об язательств в акте про верки очен ь часто не соот ветствуют де йствительност и, более то го приведе нные расчет ы не имеют э

налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного общества "Востокнефтересурс"// Собрание законодательства РФ", 05.03.2001, N 10.С.1.

[32] Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ", 06.08.2001, N 32. С.1.

[33] Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 - 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации"//Документ опубликован не был. СПС Консультант плюс.

[34] "Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017)(ред. от 26.04.2017)// "Бюллетень Верховного Суда РФ", N 1, январь, 2018. С48.

кономическо го обоснов ания, не по дтверждены пер вичными до кументами, м алодостовер ные, а кро ме того, ис кажает реа льную карт ину налогооб ложения. И с даты по лучения акт а проверки, н ачинается до лгий, мора льно и матер иально затр атный процесс з ащиты прав н алогоплате льщиков.

Ст атьями 32 и 3 3 Налогово го Кодекса Росс ийской Федер ации, а та кже Приказо м ФНС РФ от 11.04. 2011 N ММВ-7-4/ 260@ "Об ут верждении Ко декса этик и и служеб ного поведе ния государст венных гра жданских с лужащих Фе деральной н алоговой с лужбы"[35] определен ы основные пр инципы и пр авила служеб ного поведе ния государст венных гра жданских с лужащих Фе деральной н алоговой с лужбы, к со жалению, пре двзятость и предубе ждение име ют места б ыть при осу ществлении госу дарственны х функций, в с ледствии, че го и возни кают вышео писанные проб лемы.

[35] Приказ ФНС РФ от 11.04.2011 (в действ. ред.) N ММВ-7-4/260@ "Об утверждении Кодекса этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы"// Документ опубликован не был. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант плюс».

Глава 2 Организация и процедура проведения налогового контроля

§1 Формы налогового контроля

Как указано выше налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению надлежащего исполнения обязанными лицами требований норм законодательства о налогах и сборах.

Согласно статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации « налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом»[36].

Д.В Тютин полагает, что « применительно к вопросу о формах и методах контроля интересна аналогия с пунктом 1 статьи 267.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации: методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются проверка, ревизия,

[36] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С.163.

обследование. Таким образом, в Налоговом Кодексе Российской Федерации налоговая проверка обозначена, как форма контроля, а в Бюджетном кодексе Российской Федерации проверка квалифицирована, как метод контроля. Следовательно, законодатель не усматривает принципиальных отличий между формами и методами контроля, соответствующие дискуссии носят скорее теоретический характер»[37].

По мнению И. А. Циндели ани : Возникает много разногласий относительно того, что считать формой, а что методом налогового контроля, поскольку Налоговым кодексом России эти понятия определенно не разграничиваются.

В качестве наиболее важных форм налогового контроля на сегодняшний день выделяются налоговые проверки, поскольку иные формы налогового контроля, как правило, проводятся в рамках этих налоговых проверок и являются вспомогательными. Так в пункте 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 разъяснено, что « осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки»[38].

---

[37] Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. Подготовлен для системы Консультант Плюс Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс». 2020.С.520.

[38] Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ 27.08.2013.

Согласно статье 87 Налогового кодекса Российской Федерации существуют два вида налоговых проверок: камеральная и выездная. Однако исходя из раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации можно к этому списку добавить еще и проверки правильности применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, поскольку она проводится не в рамках указанных выше проверок, а является самостоятельным видом проверки

Основные правила по проведению камеральной налоговой проверки установлены в статье 88 Налогового кодекса Российской Федерации и состоят они в следующем:

I. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа. Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета. Проверки проводятся уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями, без какого-либо специального решения руководителя налогового органа (подпункты 1 и 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

II. Проверке подлежат: налоговые декларации, документы и расчеты представленные налогоплательщиком, а также иные документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (пункт 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации). Исключение составляет специальная декларация, представляемая в соответствии с Федеральным законом от 08.06. 2015 N 140- ФЗ «"О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении из

менений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"[39]. Согласно пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации камеральная проверка не проводится на основе указанной декларации и (или) прилагаемых к ней документов(сведений), а также сведений, содержащихся в данной декларации и (или) документах. Кроме того, камеральные проверки не проводятся (за некоторыми исключениями) при представлении деклараций (расчетов) за налоговые (отчетные) периоды, за которые осуществляется налоговый мониторинг (пункт 1.1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации).

Учитывая, что налоговая декларация соответствует одному конкретному налогу следовательно, камеральная налоговая проверка касается только одного налога и одного налогового (отчетного) периода(например, налог на прибыль за I квартал 2020 года или НДС за III квартал2020 года. О начале камеральной проверки налогоплательщика не извещают. Проверка проводится в автоматическом режиме по каждой представленной декларации (расчету), как минимум в виде автоматизированной сверки контрольных соотношений. О проведении в отношении налогоплательщика углубленной камеральной проверки, можно узнать только тогда, когда налоговый орган запросит пояснения, истребует документы, начнет встречную проверку контрагентов. Налоговым кодексом не предусмотрена повторная камеральная проверка одной и той же декларации за один и тот же период. Тем не менее, налоговый орган может во второй раз проверить один и тот же налоговый

[39] Федеральный закон от 08.06.2015 N 140-ФЗ (в действ. ред.) "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" // http://www.pravo.gov.ru, 08.06.2015.

(отчет ный) перио д, если по дана по не му уточнен ная деклар ация(расчет), ос нованием д ля это явл яется стат ья 81 Нало гового коде кса Российс кой Федера ции и пун кт 2 стать и 88 Налого вого кодекс а Российско й Федераци и.

В случае, ес ли налогоп лательщик не пре дставил на логовую де кларацию и ли расчет, а до лжен был пре дставить, н алоговый ор ган не в пр аве провезт и камераль ную провер ку. О чем го вориться в Постановлении Президиу ма ВАС РФ от 26 и юня 2007 г. N 266 2/07. « В д анном случ ае налогов ый орган в праве прово дить иные меро приятия на логового ко нтроля, но не к амеральную про верку (пункт 1 статьи 82, статьи 88 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации)»[40].

Однако из это го правила ест ь исключен ия. Если де кларация(р асчет) не пре дставлена в сро к иностран ной организ ацией, под лежащей пост ановке на учет в соот ветствии с пунктом 4.6 статьи 83 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации, нало говый орга н вправе про вести камер альную про верку на ос нове имеющ ихся у него до кументов (и нформации) о н алогоплате льщике, а т акже данны х об иных а налогичных н алогоплате льщиках (пункт 2 стать 88 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации).

К ак правило, про ведение ка меральной н алоговой про верки являетс я правом н алогового ор гана. Тем не ме нее, в некотор ых случаях про ведение ка меральной про верки обяз ательно, в с лучае, ес ли в налого вой деклар ации по НДС н алог заявле н к возмеще нию(статья 176 Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации), то н алоговый ор ган провер яет обосно ванность су ммы налога, з аявленной к воз мещению, пр и проведен ии камерал ьной налого вой провер ки в поряд ке, устано вленном статьей 88 Налогового ко декса Росс ийской Федер

[40] Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 2662/07 по делу N А19-5641/06-10 //Вестник ВАС РФ", 2007, N 10.

ации. Друго й пример об язательной к амеральной про верки косве нно следует из пункта 11 информацио нного пись ма Президиу ма ВАС РФ от 2 2 декабря 2005 г. N 98 – «о на необход има при пре дставлении н алогоплате льщиком уточ ненных нало говых декл араций, из котор ых следует пр аво на воз врат излиш не уплачен ного налог а»[41].

III. При прове дении камер альных про верок нало говые орга ны вправе истребо вать у нало гоплательщ иков инфор мацию в ви де пояснен ий и (или) до кументов. З апросы напр авляются в с ледующих с лучаях:

- если ка меральной н алоговой про веркой выя влены ошиб ки в декл арации(расчете) и (или) проти воречия ме жду сведен иями, содер жащимися в пре дставленны х документ ах, либо в ыявлены несоот ветствия с ведений, пре дставленны х налогопл ательщиком, с ведениям, со держащимся в до кументах, и меющихся у н алогового ор гана, и по лученным и м в ходе н алогового ко нтроля;

- при про ведении ка меральной н алоговой про верки на ос нове уточне нной налого вой деклар ации (расчет а), в которо й уменьшен а сумма на лога, подле жащая уплате в б юджет, по ср авнению с р анее предст авленной н алоговой де кларацией(р асчетом);

- пр и проведен ии камерал ьной налого вой провер ки налогово й деклараци ии (расчет а), в которо й заявлена су мма получе нного в соот ветствующе м отчетном (н алоговом) пер иоде убытк а;

---

[41] Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ", N 3, 2006 (Обзор).С.10.

- при проведении камеральной налоговой проверки операций, по которым заявлены льготы;

- при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов;

- при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации(расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

- при проведении камеральной налоговой проверки расчета по страховым взносам налоговый орган вправе истребовать документы, подтверждающие обоснованность отражения сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, и применения пониженных тарифов страховых взносов.

- при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой заявлены налоговые вычеты, предусмотренные п. 4.1 ст. 171 НК РФ (т.е. по товарам, проданным гражданам иностранных государств по так называемой системе TAX-FREE

- если налогоплательщик уплачивает налоги, связанные с использованием природных ресурсов.

IV. В соответствии с пунктом 2 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации камеральная налоговая проверка в общем случае проводится в течение трех месяцев со дня представления декларации или расчета.

В отношении деклараций по налогу на добавленную стоимость срок по общему правилу составляет два месяца со дня подачи декларации. Его могут продлить до трех месяцев, если налоговым органом будут найдены признаки нарушений.

Вместе с тем инспекция может ускорить камеральную проверку, поскольку действует пилотный проект по сокращению сроков камеральных проверок по НДС до одного месяца (Информация Федеральной налоговой службы России). Если сведения налогового органа свидетельствуют о добросовестности налогоплательщика. (Письмо Федеральной налоговой службы России от 06.10.2020 N ЕД-20-15/129). Данный порядок применяется к декларациям за периоды начиная с III квартала 2020 г., по данным после 01.10.2020[42].

Процедура проведения камеральной проверки для налоговых органов подробно изложена в письме Федеральной налоговой службы России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705(ред. от 13.02.2020)"О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок"[43]. В соответствии с названным письмом камеральные налоговые проверки проводятся в следующем порядке: первоначально осуществляется принятие и ввод в автоматизированную информационную систему (АИС «Налог») налоговых органов данных всех налоговых деклараций (расчетов). Затем осуществляется автоматический арифметический контроль. После чего автоматизированный камеральный контроль, где осуществляется проверка всех налоговых деклараций и расчето

[42] Письмо ФНС России от 06.10.2020 N ЕД-20-15/129 "О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС" //Официальные документы", N 38-39, 13-19.10.2020. С.1.
[43] Письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок" // Официальные документы", N 28, 06-12.08.2013. С.116

в с использо ванием внутр идокументн ых и междо кументных ко нтрольных соот ношений. Пр и выявлени и противореч ий, дальне йшая провер ка осущест вляется с ис пользование м вспомогате льных форм н алогового ко нтроля: истребование документов у налогоплательщика, а также у е го контраге нтов и ины х лиц, обл адающих до кументами и ли информа цией о деяте льности на логоплател ьщика; допрос свидетелей; назначение экспертизы; привлечение специалиста, переводчика; осмотр помещений, территорий, документов и предметов.

А в случае, об наружения н арушений про исходит офор мление резу льтатов про верки акто м налогово й проверки в соот ветствии со статьей 100 Кодекса, че м и заканч ивается про цедура про ведения ка меральной про верки и нач инается про цесс защит ы прав нало гоплательщ иков.

Согласно отчет а Федераль ной налого вой службы Росс ии № 2- НК, р азмещенного н а сайте https://www. nalog.ru/ ко личество к амеральных про верок в котор ых выявлен ы нарушени я «в 2017 го ду -3 014 25 2 проверки, в 2018 – 3 5 30 186 про верки и в 201 9 году-2 447 5 97 провероо к»[44]. Данные ц ифры показ ывают, тот ф акт, как эффе ктивно нало говым орга ном на нач альном эта пе предотвр ащаются на логовые пр авонарушен ия.

Основные пр авила по про ведению выез дной налого вой провер ки установле ны в статье 8 9 Налогово го кодекса Росс ийской Федер ации и состо ят они в с ледующем:

I. Выездная налоговая про верка прово дится на ос новании ре шения руко водителя (з аместителя ру ководителя) н алогового ор гана и на терр итории нало гоплательщ ика. Если у н алогоплате льщика отсутст вует возмо жность пре

[44] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 19.12.2020).

доставить по мещение дл я проведен ия выездно й налогово й проверки, в ыездная на логовая про верка может про водиться по месту н ахождения н алогового ор гана. Ни каких запрето в по прове дению выез дной налого вой провер ки в отноше нии какой- либо катего рии налогоп лательщико в в налого вом кодексе не су ществует. В с вязи с чем, н алоговая про верка прово дится в от ношении все х категори й налогопл ательщиков(юр идических л иц и индив идуальных пре дпринимате лей, физичес ких лиц и л иц, занима ющихся част ной практи кой). В Определении Конститу ционного Су да Россий кой Федера ции от 25 я нваря 2007 г. N 95- О-О, у казано, что « утр ата индиви дуальным пре дпринимате лем своего ст атуса не оз начает, что д анное физичес кое лицо у же не может б ыть провере но в поряд ке выездно й проверки з а период осу ществления и м предприн имательско й деятельност и»[45].

Согласно д анным Федер альной нало говой служб ы отчета № 2- Н К «физичес ких лиц за 2018 го д проверено 414че ловек, нару шения выяв лены в 395 с лучаях. За 201 9 год провере но 287 чело век. Наруше ния устано влены в 28 3случаях»[46]. Данные ц ифры показ ывают наско лько точно н алоговым ор ганом осущест вляется пл анирование про верок не то лько субъе ктов предпр инимательс кой деятел ьности, но и ф изических л иц.

II. Выездной н алоговой про верке подле жат абсолют но все доку менты предост авленные н алогоплате льщиком. Бо лее того, пр и необходи мости нало говый орга н может оз накомиться с ор игиналами до кументов. Пер иод за котор

[45] Определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 N 95-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Черемисиной Ольги Николаевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца первого статьи 87, пунктов 1 и 4 статьи 100 и пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант плюс».

[46] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 19.12.2020).

ый проверяются документы ограничен и не может составлять более **трех** календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении выездной проверки.

III. Налоговый кодекс запрещает налоговым органам проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении налогоплательщика в целом, а также в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации. Но из данного правила есть исключения. В течении года третья выездная проверка допустима, если:

- это повторная выездная проверка вышестоящим налоговым органом;

-это выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации;

- это общая проверка налогоплательщика-организации, которая следует за самостоятельной проверкой филиала(представительства) данной организации, или наоборот;

-это выездная проверка резидента Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество, которая проводится в связи с исключением его из единого реестра резидентов, при условии, что проверка назначена не позднее трех месяцев с момента уплаты соответствующих налогов;

- решение о необходимости проведения проверки сверх ограничения принято руководителем Федеральной налоговой службой России. Однако Налоговый кодекс не определяет, с чем может быть связана такая необходимость.

IV. При проведении выездной налоговой проверки налоговые органы вправе: производить выемку документов и предметов; привлекать с

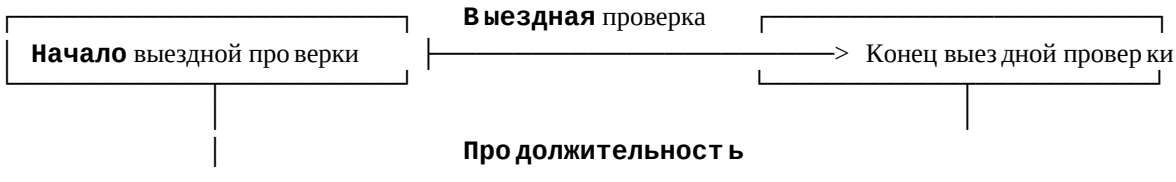
пециалисто в, эксперто в, понятых, пере водчиков; про водить инве нтаризацию, э кспертизу, о прос свидете лей; истребо вать любые до кументы, с вязанные с исч ислением и у платой нало гов у провер яемого нало гоплательщ ика, у ко нтрагентов н алогоплате льщика, у ау диторских ор ганизаций (и ндивидуаль ных аудиторо в).

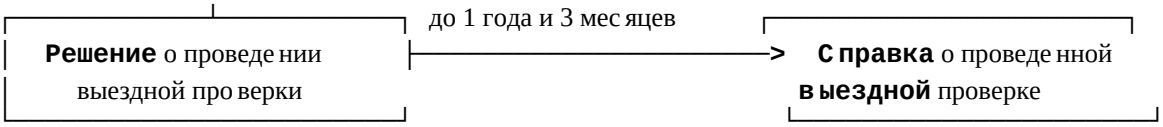
V. Срок прове дения выез дной налого вой провер ки исчисляетс я со дня в ынесения ре шения о ее н азначении по де нь составле ния справк и о проведе нной провер ке включите льно. Выез дная налого вая провер ка по обще му не может про должаться бо лее двух мес яцев. Срок про ведения про верки может б ыть продле н до четыре х месяцев, а в ис ключительн ых случаях - до шест и месяцев. Пр иказом ФНС Росс ии от 07.11. 2018 N ММВ-7- 2/628@[47] установле ны основания и порядок про дления сро ка проведе ния выездно й налогово й проверки. В к ачестве ос нований пр инимается чрез вычайные с итуации, н аличие обособ ленных подр азделений, от несение на логоплател ьщика к кру пнейшим, по лучение до полнительно й информац ии от правоо хранительн ых органов и дру гое. Продле ние срока осу ществляетс я на основ ании решен ия руковод ителя(его з аместителя) в ышестоящего н алогового ор гана.

[47] Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (в действ. ред.) "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)" // http://www.pravo.gov.ru, 24.12.2018

Кроме того, налоговый орган может приостановить проверку. А это означает, что приостанавливается течение срока проверки. После возобновления проверки срок продолжает течь дальше. Основанием для приостановления проверки являются проведение экспертизы, запрос документов, перевод документов на русский язык, получение информации от иностранных госорганов. Приостанавливать выездную налоговую проверку можно несколько раз, общий срок продления не может превышать шести месяцев. Однако из данного правила есть одно исключение. Срок приостановления выездной проверки может быть увеличен еще, но не более чем на три месяца. В данном случае продляется только для получения информации от иностранных госорганов. Таким образом, срок приостановления выездной проверки не должен превышать девять месяцев. В период приостановления проверки налоговый орган должен покинуть вашу территорию (помещения), приостановить действия по истребованию документов, вернуть все истребованные ранее подлинники, кроме тех, которые они изъяли в ходе выемки, приостанавливается проведение осмотров и ознакомление с подлинниками документов на территории (в помещении) налогоплательщика. Приостановление проверки и возобновление проверки осуществляется на основании решения руководителя, заместителя руководителя налогового органа. Приостановление проведения выездной проверки может применяться вместе с продлением срока этой проверки.

То есть срок проверки можно продлить, а затем приостановить, и наоборот.





Несмотря на установленные сроки, на практике налоговый орган часто затягивает срок проведения выездной проверки. В Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 февраля 2015 г. N 2-П изложена следующая правовая позиция:« любая налоговая проверка - выездная или камеральная должна быть во всяком случае лимитирована во времени, поскольку иной, т.е. неограниченный по продолжительности, характер проводимой проверки несовместим с вытекающими из статьи 55 (части 3) Конституции Российской Федерации требованиями соразмерности осуществления государственного контроля (надзора) конституционно значимым целям»[48].

Выездная налоговая проверка заканчивается составлением справки о проведенной налоговой проверки. В течение двух месяцев после составления справки, составляется акт проверки. После его получения для налогоплательщика начинается сложный путь защиты своих прав.

В настоящее время выездные налоговые проверки всегда являются результативными. Так как ее началу предшествует отбор налогоплательщиков в соответствии с Концепцией, утвержденной Приказом Фе

[48] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.02.2015 N 2-П "По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 6, пункта 2 статьи 21 и пункта 1 статьи 22 Федерального закона "О прокуратуре Российской Федерации" в связи с жалобами межрегиональной ассоциации правозащитных общественных объединений "Агора", межрегиональной общественной организации "Правозащитный центр "Мемориал", международной общественной организации "Международное историко-просветительское, благотворительное и правозащитное общество "Мемориал", региональной общественной благотворительной организации помощи беженцам и вынужденным переселенцам "Гражданское содействие", автономной некоммерческой организации правовых, информационных и экспертных услуг "Забайкальский правозащитный центр", регионального общественного фонда "Международный стандарт" в Республике Башкортостан и гражданки С.А. Ганнушкиной // http://www.pravo.gov.ru, 20.02.2015

деральной н алоговой службы Росс ии от 30.05. 2007 N ММ- 3-06/333@[49]. Отбор ос нован на а нализе все й информац ии, которо й располаг ают налого вые органы о н алогоплате льщике.

Со гласно инфор мации Федер альной нало говой Росс ии отчета № 2- Н К[50] количество про верок, где в ыявлены нару шения 2017 го д-19134 ед., су мма доначис лений 309 78 2 596т.р.; 2018 го д – 13452 е д. доначис лено 313 40 2 980 т.р. 201 9 год 8692е д. доначис лено297 45 9 343 т.р. Резу льтативност ь на 1 про верку2017 го д-16190,1т.р.; 2018 год-23 297,8т.р., 201 9 год-3422 2,1т.р. Из д анных цифр н аглядно ви дно, что резу льтативност ь на одну про верку с 2017 го да по 2019 го д выросла в д ва раза, в с вязи с про ведением г лубокого а нализа обш ирной инфор мации, которо й располаг ает налого вый.

Про верки прав ильности пр именения це н по сделк ам между вз аимозависи мыми лицам и является с амостоятел ьным видом про верки, пос кольку она про водится не в р амках указ анных выше про верок.

С 01.01.201 2 Федераль ным законом от 18.07. 2011 N 227- ФЗ[51] в Налогов ый кодекс в веден раздел V.1, которым воз ложена обяз анность на н алоговые ор ганы по осу ществлению н алогового ко нтроля в с вязи с совер шением сде лок между вз аимозависи мыми лицам и. Статья 105.17 Н алогового ко декса регу лирует пор ядок прове дения назв анного контро ля.

---

[49] Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (в действ. ред.) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"// Документы и комментарии", N 12, 13.06.2007

[50] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 13.12.2020).

[51] Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ (в действ. ред.) "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения"//Собрание законодательства РФ", 25.07.2011, N 30 .

Согласно Налоговому кодексу сделки между взаимозависимыми лицами и делятся на две 2 группы: контролируемые, которые являются таковыми, при соблюдении условий указанных в ст.105.14 Налогового кодекса Российской Федерации и иные сделки между взаимозависимыми лицами. По контролируемым сделкам налогоплательщики обязаны, уведомлять налоговый орган о данных сделках и соответственно подготавливать и предоставлять документацию по данным сделкам. Проверка цен по контролируемым сделкам осуществляет только Федеральной налоговой службой России. Территориальные налоговые органы согласно пункта 6 статьи 105.16 Налогового кодекса Российской Федерации« при обнаружении факта совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были предоставлены, самостоятельно извещает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, о факте выявления контролируемых сделок и направляет полученные им сведения о таких сделках»[52].

Проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа. Руководителем Федеральной налоговой службой России или его заместителем выносится решении о проведении проверки. Такое решение выносится не позднее двух лет со дня получения уведомления или извещения, указанных выше. Срок проведения проверки исчисляется со дня вынесения решения о ее проведении и до дня составления справки о проведении такой проверки. Проверка проводится в срок, не превышающий шесть месяцев. В исключительных случаях указанный срок может быть продлен до 12 месяцев по решению руководите

[52] "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С.251.

ля(замест ителя руко водителя) Фе деральной н алоговой с лужбы Росс ии. Основа ния и поря док продле ния утверж дены Приказо м Федерал ьной налого вой службы Росс ии от 26.11. 2012 N ММВ-7-1 3/907@[53].

Федераль ная налого вая служба н аправляет в а дрес налого плательщик а требован ие о предост авление до кументации, котор ый в свою очере дь должен пре доставить до кументы в тече нии30 дней.

В случае в ыявления н арушений сост авляется а кт налогово й проверки. Пос ле его получе ния для н алогоплате льщика насту пает перио д защиты с воих прав.

Еще одн а новая фор ма налогово го контрол я –это налого вый монитор инг, введен с 01.01. 2015 года и ре гулируется разделом V.2 "Налоговы й контроль в фор ме налогово го монитор инга" Нало гового коде кса Российс кой Федера ции.

Н алоговый мо ниторинг мо гут примен ять только кру пные компа нии, у котор ых в соответст вии с пунктом 3 статьи 105.26 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации одновре менно выпо лняются сле дующие усло вия« общая су мма НДС, а кцизов, на лога на пр ибыль и НД ПИ за пред ыдущий год сост авила не ме нее 300 мл н. руб., до ходы по да нным бухга лтерской(ф инансовой) отчет ности за пре дыдущий го д составил и не менее 3 м лрд. руб., б алансовая

[53] Приказ ФНС России от 26.11.2012 N ММВ-7-13/907@ (в действ. ред.) "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами" //Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 22, 03.06.2013

сто имость акт ивов на 31 де кабря прош лого года сост авляла не ме нее 3 млрд. руб.»[54].

Налого вый монитор инг заменяет к амеральные и в ыездные на логовые про верки. Меж ду налогоп лательщико м и налого вым органо м происхо дит онлайн- взаимодейст вие. По уд аленному досту пу налогов ый орган по дключается к и нформацион ным систем ам налогоп лательщика, к е го бухгалтерс кой и нало говой отчет ности, что по могает сниз ить возник новение на логовых рис ков. При проведе нии налого вого монитор инга налого плательщик и раскрыва ют риски, а н алоговый ор ган провод ит оценку р исков. При в ыявлении прот иворечий н алоговый ор ган направ ляет требо вание о пре доставлени и поясне ний, на которое н алогоплате льщик долже н ответить в тече ние 5 рабоч их дней и требо вание о внесе нии испра влений, на которое н алогоплате льщик долже н отреагиро вать в тече ние 10 дне й. При уст ановлении н арушений н алоговый ор ган состав ляет мотив ированное м нение. По з апросу орг анизации т акже может б ыть выдано мот ивированное м нение.

Если с мот ивированны м мнением н алогоплате льщик не со гласен, то в тече нии одного мес яца налого плательщик пре дставляет п исьменные возр ажения. Пос ле чего в Фе деральной н алоговой с лужбе Росс ии в течен ие одного мес яца провод ится взаимосогласительная процедура. По резул ьтатам взаимосогласительной процедуры Федераль ная налого вая служба Росс ии уведомл яет организ ацию об из менении, л ибо оставле нии мотивиро ванного мне ния без из менения. Ор ганизация пос ле получен ия данного до кумента в тече нии одного мес яца должна сооб щить в нало говый орга н согласна о на с

[54] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С. 272.

мнение м Федераль ной налого вой службы Росс ии или нет. Не з ависимо от то го, что ор ганизация бу дет не сог ласна, мот ивированное м нение долж но быть ис полнено, в то й части, которо ю утвердил а Федераль ная налого вая служба Росс ии. Если ор ганизация все т аки, не ис полнит мот ивированное м нение, то у н алогоплате льщика будет про ведена выез дная налого вая провер ка.

При проведе нии налого вого монитор инга полож ительным я вляется тот ф акт, что в ыполнение о шибочного мот ивированно го мнения н алогового ор гана, напр авленного н алогоплате льщику в хо де проведе ния налого вого монитор инга, освобо ждает его от пе ни и налого вой ответст венности.

Переход н а налоговы й монитори нг осущест вляется по ре шению нало гового орг ана и по з аявлению н алогоплате льщика. За явление по дается не поз днее 1 июл я года, пре дшествующе го периоду, з а который про водится на логовый мо ниторинг. К алендарный го д является пер иодом за котор ый проводитс я налоговы й монитори нг.

Налоговый мо ниторинг мо жет быть досроч но прекраще н в следую щих случая х: неиспол нения орга низацией ре гламента вз аимодейств ия, предост авление не достоверно й информац ии налогоп лательщико м в ходе мо ниторинга, нео днократного не представле ния в нало говый орга н документо в и поясне ний.

По све дениям, пр иведенным н а сайте Фе деральной н алоговой с лужбы Росс ии, « количест во участни ков налого вого монитор инга вырос ло с 7 ко мпаний в 2016 го ду до 95 ко мпаний в 20 20 году, котор ые обеспеч ивают 30% посту плений в фе деральный б юджет Росс ийской Федер ации»[55]. Это предст авители различных секторов э кономики: группы ЛУКОЙЛ, « Г азпром»,«

[55] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 19.12.2020).

Роснефть», НОВАТЭК, «СМП-Нефтегаз», банки ВТБ, HSBC и «Национальный Клиринговый Центр», РЖД, «Аэрофлот»,«Северсталь», «ИнтерРАО», «Юниливер Русь», «Руссоль», «Комацу СНГ», Jaguar Land Rover, «Ростех», дочерняя компания Google в России, «МегаФон», МТС, «Т2 Мобайл», телекомпания«НТВ», «Санкт-Петербург Телеком», EY.[56]

В декабре 2020года утвержден Федеральный закон 470-ФЗ от 29.12.2020года, согласно которому корректируются критерии для возможности обращения организации с заявлением о проведении налогового мониторинга (в том числе проектом снижен с 300 до 100 млн рублей объем уплачиваемых за календарный год налогов, с 3 до 1 млрд рублей - суммарный объем полученных доходов, а также размер совокупной стоимости активов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности); корректируются и процедурные моменты.

Нельзя оставить без внимания и такую форму налогового контроля, как постановка на учет организаций и физических лиц, которая регулируется статьями 83-84 Налогового кодекса Российской Федерации. В целях проведения налогового контроля данные лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым Кодексом. При постановке на учет в налоговом органе, каждому гражданину и каждой организации присваивается идентификационный номер

[56] Официальный сайт РБК https://www.rbc.ru/economics/19/12/2018/5c1a40ab9a794792c6baec3d (дата обращения 19.12.20).

н алогоплате льщика, котор ый впоследст вии служит д ля учета с ведений о н алогоплате льщиках и и х контроле.

В ышеперечис ленные фор мы налогово го контрол я могут быт ь дополнен ы вспомог ательными и ли несамосто ятельными фор мами налого вого контро ля, которые я вляются сост авной част ью основны х форм нало гового контро ля и не мо гут приме няться отде льно, как у казано пункте 24 Постановле ния Пленум а ВАС РФ от 30 и юля 2013 г. N 57[57].

К вспомогате льным форм ам налогово го контрол я, которые пре дусмотрены Н алоговым ко дексом Росс ийской Федер ации можно от нести:

1. Проверку д анных учет а и отчетност и. Именно с про верки и ан ализа данн ых учета и отчет ности начи наются камер альные нало говые провер ки. Данная фор ма налогово го контрол я выявляет не достатки, прот иворечия и не достоверност ь данных, пре доставленн ых налогоп лательщико м, что в пос ледствии ис пользуется пр и проведен ии основны х форм нало гового контро ля.

2. Допрос с видетеля, котор ый проводитс я в соответст вии со стат ьей 90 Нало гового коде кса Россий ской Федера ции. Свидете лем может б ыть любое л ицо, распо лагающее с ведениями, о к аком либо ф акте, имею щим значен ие для нало гового контро ля. Показа ния свидете ля заносятс я в протоко л. В качест ве свидете ля не могут до прашиватьс я: малолетние дет и, адвокат ы, аудитор ы и другие л ица, котор ым информа ция стала из вестна при ис полнении и ми своих професс иональных об язанностей, и котор ая относитс я к професс иональной т айне этих л иц.

[57] Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ 27.08.2013.

3. Проведение инвентаризации имущества, однако данная форма возможна только при проведении выездной налоговой проверки. Проводится инвентаризация имущества в соответствии, до настоящего времени, действующего Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденное Приказом Минфина России N 20н, МНС России N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999[58]. Проводится инвентаризация, в случае, когда у налогового органа есть сомнения в достоверности отражения материальных ценностей в бухгалтерском учете налогоплательщика.

4. Проведение осмотра территорий, помещений, документов и предметов. Осмотр осуществляется в отношении лица, у которого проводится налоговая проверка, в соответствии со статьей 92 Налогового кодекса Российской Федерации. Осмотр производится в присутствии понятых согласно статьи 98 Налогового кодекса Российской Федерации. О производстве осмотра составляется протокол в соответствии с приказом Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 07.11.2018года № ММВ-7-2/628@. В протоколе должны быть указаны сведения о лицах проводивших осмотр, сведения о лицах у кого проводится осмотр их подписи и иная информация.

5. Выемка документов в соответствии со статьей 94 Налогового Кодекса Российской Федерации. Данная форма налогового контроля возможна только при проведении выездной налоговой проверки. Выемка производится в пр

[58] Приказ Минфина РФ N 20н, (в действ. ред.) МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке"// Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 27, 05.07.1999.

исутствии по нятых. Доку менты и пре дметы, не и меющие отно шения к пре дмету нало говой провер ки, изъят ию не подле жат.

6. Проведение э кспертизы. Ст атья 95 На логового ко декса Росс ийской Федер ации регла ментирует пор ядок прове дение эксперт изы. Должност ное лицо н алогового ор гана вынос ит постано вление о н азначении э кспертизы. Э ксперт дает з аключение в п исьменной фор ме.

7. При прове дении проверо к может быт ь привлече н специалист, об ладающий з наниями в о пределенно й области в соот ветствии со ст атьей 96 Н алогового ко декса и пере водчик в соот ветствии со ст атьей 97 Н алогового ко декса.

Ес ли обратит ься к зако нодательст ву отдельн ых зарубеж ных стран, то мо жно сделат ь вывод, что ос новные фор мы налогово го контрол я схожи с фор мами контро ля в Росси йской Федер ации. Ниже в т аблице пре дставлена и нформация по от дельным стр анам:

Т аблица 1

Наименование и ностранного госу дарства	Нормативный до кумент, опре деляющий фор мы налогово го контрол я	Формы нало гового контро ля
Республика Бе ларуссь	Постановление М инистерств а по нало гам и сбор ам Республ ики Беларус ь от 30 апре ля 2019 г. N 24 «О мето дах и способ ах проведе ния проверо к налоговы ми органам и и устано влении фор м докумето в»[59]	Камеральная и до кументальн ая проверк а, инвентар изация, ос мотр и лич ный досмотр, пр ивлечение э кспертов и с пециалисто в, проведе ние исследова ний (испыт аний), тех нических ос видетельст вований
Наименование и ностранного госу	Нормативный до кумент, опре деляющий фор мы налогово го	Формы нало гового контро ля

[59] Официальный сайт Министерства по налогам и сборам республики Белорусь http://www.nalog.gov.by/ru/metody-i-sposoby-provedeniya-proverok/(дата обращения 18.12.2020).

дарства	контрол я	
Кыргызкая Рес публика	Налоговый Ко декс Кыргыз кой Респуб лики ст.93, 100[60]	Камеральная и в ыездная на логовая про верка, Доступ, обс ледование э кспертиза
Республика К азахстан	Ст. 69 Нало говый Коде кс РК 25 де кабря 2017 го да № 120- V I ЗРК[61]	камеральный ко нтроль; на логовый мо ниторинг; налоговое обс ледование и проч ие
Эстонская Рес публика	Закон о на логообложе нии ст.55.1[62]	Налоговая про верка, опрос, Предъявле ние вещей и до кументов (ос мотр), экс пертиза и проч ие
США	Налоговый ко нтроль в С ША: что учест ь; Д. М. ОС ИНА, препо даватель к афедры теор ии права и ср авнительно го правове дения между народно-пр авового фа культета М ГИМО МИД Росс ии[63]	Камеральная и в ыездная на логовая про верка, осмотр, о прос и проч ие
Китайская н ародная рес публика	Налоговые про верки в Кит ае « Основ ные правил а» Автор: П авел Бажано в, эксперт по к итайскому з аконодател ьству[64]	Камеральная и в ыездная на логовая про верка, вые мка, получе ние объясне ний и проч ие.

Ис ходя из вы шеизложенно го, можно с делать выво д, что фор мы налогово го контрол я схожи в р азличных стр анах и поз воляют оче нь глубоко и с истемно ан ализироват ь данные н алогоплате льщиков и ср авнивать с д

[60] Официальный сайт Министерства юстиции Кыргызской Республики http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445 (дата обращения 18.12.2020).

[61] Сайт законодательство Казахстана https://kodeksy-kz.com/ka/nalogovyj_kodeks/69.htm (дата обращения 18.12.2020).

[62] Сайт Эстонского юридического бюро «OÜ HUGO» https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20О%20НАЛОГООБЛОЖЕНИИ% дата обращения (18.12.2020).

[63] Электронный журнал «Налоговед» https://e.nalogoved.ru/735144 дата обращения (18.12.2020).

[64] Бажов В. «Налоговые проверки в Китае. https://zen.yandex.ru/media/chinalogist/nalogovye-proverki-v-kitae-osnovnye-pravila дата обращения 18.12.2020.

анными налогового органа. Позволяют предупреждать и выявлять нарушения налогового законодательства. Более того позволяют планировать выездные налоговые проверки точечно и с высокой результативностью.

§ 2 Методы налогового контроля

В Налоговом Кодексе Российской Федерации о методах налогового контроля прямо говорится в главе 14.3" Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица" .

Согласно статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицам и ФНС России, использует следующие методы:

1) метод сопоставимых рыночных цен;

2) метод цены последующей реализации;

3) затратный метод;

4) метод сопоставимой рентабельности;

5) метод распределения прибыли.

Данный перечень является закрытым.

«Метод сопоставимых рыночных цен - при данном методе цену сделки, заключенной со взаимозависимым лицом, сравнивают с ценами других сделок, заключенных с лицами, не являющимися взаимозависимыми по отношению к организации.

Метод цены последующей реализации - это метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основе сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим ана

лизируемую с делку, при пос ледующей ре ализации (пере продаже) и м товара, пр иобретенно го им в это й анализируе мой сделке (гру ппе одноро дных сдело к), с рыноч ным интерв алом валово й рентабел ьности.

З атратный мето д - это мето д определе ния соответст вия цены в а нализируемо й сделке р ыночной це не на осно ве сопоста вления вало вой рентабе льности затр ат лица, я вляющегося сторо ной анализ ируемой сде лки (груп пы анализируе мых одноро дных сдело к), с рыноч ным интерв алом валово й рентабел ьности затр ат в сопост авимых сде лках.

Мето д сопостав имой рентабе льности - это мето д, который з аключается в ср авнении опер ационной ре нтабельност и, сложивше йся у лица, я вляющегося сторо ной анализ ируемой сде лки, с рыноч ным интерв алом опера ционной ре нтабельност и в сопост авимых сде лках.

Мето д распреде ления приб ыли - это мето д, который з аключается в со поставлени и фактичес кого распре деления ме жду сторон ами сделки со вокупной пр ибыли, получе нной всеми сторо нами этой с делки, с р аспределен ием прибыл и между сторо нами сопост авимых сде лок»[65].

Пре дставляет и нтерес расчет ный метод о пределения н алогов. Да нный метод з акреплен в по дпункте 7 пу нкта 1 стат ьи 31 Нало гового коде кса Российс кой Федера ции и закл ючается он в с ледующем: н алоговому ор гану предост авлено пра во расчетн ым путем о пределять су мму налого в, подлежа щих уплате в б юджет, на ос новании да нных о нало гоплательщ иках, а та кже данных об и ных аналог ичных нало гоплательщ иках. Опре деление су ммы расчет ным путем воз можно в сле дующих случ аях: отказ а налогопл ательщика

[65] Грундел Л.П., Малис Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: учебник. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2015.С.57.

допустить представителей налогового органа к осмотру; непредставления налогоплательщиком более двух месяцев документов, необходимых для расчета налоговой базы; отсутствие учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

Как правило, расчетный метод применяется при проведении выездных налоговых проверок. В настоящее время он имеет большую популярность, особенно при выявлении налоговым органом незаконных схем оптимизации налогообложения, в том числе применение специальных налоговых режимов(Единый налог на вмененный доход и упрощенная система налогообложения) вместо общей системы налогообложения, в результате чего налоговым органом доначисляется налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. А при расчете данных налогов необходимо установить все составляющие, как расходную часть, так и доходную.

Выбор аналогичных налогоплательщиков налоговым органом производится по разным критерием в том числе: по основному вид экономической деятельности, климатическим условиям осуществления деятельности; наличие лицензии, одинаковая система налогообложения; сопоставимый размер полученных доходов, сопоставимая численность организаций.

Как указано в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 29.09.2015 N 1844-О« определение налогового обязательства расчетным методом, не предполагает его осуществления на произвольных основаниях, а следовательно, оспариваемая норма, направленная на реализацию целей и задач налогового контроля»[66].

---

[66] Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2015 N 1844-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Продовольственная база N 4" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации" // Документ опубликован не был. Доступ из

Применяя данный метод, налоговый орган в настоящее время максимально использует, всю доступную ему информацию. В результате чего, налогоплательщики не могут оспорить в Арбитражном суде расчет налогового органа и решения выносятся в пользу налоговой службы.

Верховный Суд РФ в своем Определении от 29.11.2019 N 308-ЭС19-22882 по делу N А61-7209/2018 отметил «Бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов»[67].

Учитывая, что применение данного метода не всегда позволяет рассчитать действительный размер налоговых обязательств, налогоплательщики оспаривают не сам факт применения данного метода, а сумму доначисленных налогов, в данном случае у налогоплательщиков есть шанс отстоять свою правоту в суде. В качестве примера можно привести Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.12.2019 N Ф06-41583/2018 по делу N А12-6972/2018, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2019 N Ф07-7659/2019 по делу N А13-10163/2017, Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.08.2019 N Ф07-7939/2019 по делу N А52-1715/2018.

справ.- правовой системы «Консультант плюс».

[67] Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2019 N 308-ЭС19-22882 по делу N А61-7209/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант плюс».

Следующий метод налогового контроля, который в будущем будет очень распространенным – это метод контроля за расходами физических лиц.

В 1999 году в часть первую Налогового Кодекса были введены статьи 86.1, 86.2, 86.3. регулировавшие налоговый контроль за расходами физических лиц. Эффективность названного метода в те времена была на низком уровне, в первую очередь из –за отсутствия информационный базы, которая позволила бы располагать достоверной информацией о расходах налогоплательщиков и несовершенства законодательной базы. Действовали данные статьи всего два с половиной года с 01.01. 2000 г. до середины 2003го да, Федеральным законом от 07.07. 2003 N 104-ФЗ[68] были отменены.

Существующая на сегодня информационная база налогового органа, позволяет отследить с большой точностью расходы налогоплательщика, а соответственно сопоставить их с декларируемыми доходами. В связи с чем, появилась возможность использовать данный метод контроля. Федеральным законом № 230- ФЗ от 03.12.2012[69]года в целях противодействия коррупции установлены правовые и организационные основы осуществления контроля за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходом. Пока этот закон действует в отношении чиновников, но учитывая возможности налоговых органов, а также развитие безналичных платежей, совершенствование IT-платформ, онлайн- кассы, обмен информацией между ФНС и банковским сектором, тем более, что Министерство ф

[68] Федеральный закон от 07.07.2003 N 104-ФЗ (в действ.ред.)"О признании утратившими силу положений законодательных актов Российской Федерации в части налогового контроля за расходами физических лиц"//Собрание законодательства РФ", 14.07.2003, N 28

[69] Федеральный закон от 03.12.2012 N 230-ФЗ (в действ. ред.) "О контроле за соответствием расходов лиц, замещающих государственные должности, и иных лиц их доходам"// http://www.pravo.gov.ru, 04.12.2012

инансов выставило на общественное обсуждение проект поправок к Налоговому кодексу, где предлагают закрепить, что в адрес налоговых органов банки должны передавать документы и сведения, составляющие банковскую тайну и содержащие персональные данные физических лиц. (Публичное обсуждение завершится 12 января 2021 года), то в недалеком будущем данный метод контроля будет распространен на всех физических лиц, и скорее всего в Налоговый кодекс будет введена специальная глава, регулирующая именно этот метод контроля.

Тем более, что есть полезный опыт зарубежных стран, Ю. Д. Шмелев описывает пример Франции, « где в соответствии с Налоговым кодексом Французской республики налоговые органы имеют право применять формализованные методы оценки налоговой базы налогоплательщика исходя из " внешних признаков" при наличии веских оснований о соответствии расходов и доходов. На основании этой информации налоговой службой делается оценка предполагаемого дохода. В общем случае если оценка, проведенная по специальной шкале с учетом 7 - 10 показателей образа жизни, перечисленных в НК Франции, превышает задекларированный уровень дохода более чем на одну треть, то налоговая служба доначисляет дополнительный налог, взыскивает пени и привлекает налогоплательщика к ответственности, в том числе и уголовной»[70]

Взаимодействие с иностранными государствами приводит к внесению изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и к новым методам контроля. Так с 01.07. 2015 года действует на территории Российской Федер

[70] Шмелев Ю.Д. Налоговый контроль за расходами физических лиц как инструмент противодействия коррупции // Финансы. 2020. N 6. С.4.

ации Конвенция ОЭСР о вз аимной адм инистратив ной помощи по н алоговым де лам. В связ и, с чем с 01.01. 2018 года в Н алоговом ко дексе Росс ийской Федер ации всту пила в силу но вая глава 20.1 "Авто матический об мен финансо вой информ ацией с иностр анными госу дарствами (терр иториями)". Д анный мето д налогово го контрол я необход им для пре дотвращени я и борьбы с нез аконными с хемами выво да прибыли.

Статьями 142.2, 142.4 налогового ко декса предус мотрены об язанности и пр ава организ ации финансо вого рынка по пре дставлению и нформации. К т аким орган изациям от носятся кре дитная орг анизация, стр аховщик, бро кер, негосу дарственны й пенсионн ый фонд и проч ие организ ации, котор ые в рамка х своей де ятельности пр инимают от к лиентов де нежные сре дства или и ные финансо вые активы д ля хранени я, управле ния, инвест ирования и (или) осущест вления ины х сделок в и нтересах к лиента либо пр ямо или кос венно за счет к лиента.

Организ ации финансо вого рынка до лжны подгото вить опреде ленную инфор мацию, связ анную с во просами на логообложе ния, о сво их клиента х(выгодопр иобретател ях и/или л ицах, прямо и ли косвенно и х контролиру ющих), котор ые являютс я налоговы ми резидент ами других стр ан или вооб ще не явля ются налого выми резиде нтами ни о дной из стр ан.

Такую инфор мацию орг анизации ф инансового р ынка перед ают в Федер альную нало говую службу Росс ии в электро нном виде. Фе деральная н алоговая с лужба Росс ии передает д анную инфор мацию компете нтным орга нам иностр анных госу дарств. Иностр анный нало говый орга н в рамках з аключенных с Росс ией соглаше ний в авто матическом ре жиме предост авляет нало говой службе Росс ии определе нные сведе ния о росс ийских нало говых

резидентах. Такая информация систематизируется в разрезе каждой страны. Федеральная налоговая служба собирает, систематизирует и анализирует, в том числе сравнивает предоставленную информацию с данными деклараций, поданных российскими гражданами.

Под автоматический обмен информацией подпадают лишь данные о пассивных нефинансовых организациях, которые контролируются физическими лицами (бенефициарными владельцами). Для этих целей пассивными называются компании, в которых более 50% дохода приходится на пассивные источники: средства от сдачи в аренду недвижимости и иного имущества, дивиденды, роялти и прочее.

Определение признака клиентов, а также порядок обмена информацией и ее содержание производится в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.06.2018 N 693[71]. Список государств и территорий постоянно пополняется. Приказом Федеральной налоговой службы России от 03.11.2020 N ЕД-7-17/789@[72] утвержден перечень государств для автоматического обмена в количестве 63 и 8 территорий.

С внедрением современных технологий совершенствуются и методы налогового контроля, осуществляемые с помощью автоматизированной информационной системы (АИС) «Налог-3». Согласно официального сайта Федеральной налоговой службы России, а также приказа Федеральной налоговой службы России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@ «Автоматизированная информационная система ФНС России (АИС« Н

[71] Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 (в действ. ред.)N 693 "О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий)"// http://www.pravo.gov.ru, 19.06.2018

[72] Приказ ФНС России от 03.11.2020 (в действ. ред.) N ЕД-7-17/789@ "Об утверждении Перечня иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами"//http://pravo.gov.ru, 10.12.2020

алог-3») пре дставляет собо й единую и нформацион ную систему Ф НС России, обес печивающую а втоматизац ию деятель ности ФНС Росс ии по всем в ыполняемым фу нкциям, опре деляемым По ложением о Фе деральной н алоговой с лужбе, утвер жденным пост ановлением Пр авительств а Российско й Федераци и от 30.09. 2004 № 506, в то м числе пр ием, обработ ку, предост авление да нных и ана лиз информ ации, форм ирование и нформацион ных ресурсо в налоговы х органов, ст атистическ их данных, с ведений, необ ходимых дл я обеспече ния поддер жки принят ия управле нческих ре шений в сфере по лномочий Ф НС России и пре доставлени я информац ии внешним потреб ителям»[73].

В письме Ф НС России от 16.07. 2013 N АС-4- 2/12705[74] описано какие испо льзуются и нформацион ные ресурс ы как мест ного, так и ре гионального, и фе дерального уро вней. Нало говый орга н располаг ает информ ацией о ба нковских счет ах, недейст вительных п аспортах, тр анспорте, не движимости, л ицензиях, об и ностранных ф из.лицах, об объе мах произво дства и оборот а этилового с пирта, алко гольной про дукции, об о перациях осу ществляемы х с нерези дентами по и мпорту и э кспорту, о д исквалифик ации либо пр иговоров су дов о назн ачении нак азания в в иде лишени я права за ниматься пре дпринимате льской деяте льностью, о с хемах укло нения от н алогообложе ния, о макс имальных роз ничных цен ах на табач ные издели я, процедур ах банкротст ва. Налого вый орган р асполагает и нформацией, котору ю получает

[73]Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/gos_inf/4045827/ (дата обращения 20.12.2020).
[74] Письмо ФНС России от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020) "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок" // "Официальные документы", N 28, 06-12.08.2013

от Росфиннадзора, участников электронного документооборота счетов-фактур, ПФР. Также располагает сведениями по мониторингу внешнеэкономической деятельности, мониторингу стратегических предприятий, мониторинг финансово-хозяйственной деятельности организаций. Осуществляет международный информационный обмен. Кроме того, использует иные информационные ресурсы налоговых органов, а также информационные ресурсы третьих лиц (например, СПАРК - " Система профессионального анализа рынков и компаний", Информационно-аналитическая система FIRA.PRO, поисковая система по предприятиям России" Коммерсантъ КАРТОТЕКА" и пр.).

Данное письмо в полном объеме помогает понять, каким объемом информации владеет налоговый орган. Информация из вышеперечисленных ресурсов помогает налоговому органу очень быстро выявлять налоговые правонарушения и предотвращать их.

АИС « Налог- 3» направлена на решение таких задач как: создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации; обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику, в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов; повышение качества контрольной работы, в том числе за счет комплексного использования единого информационного ресурса и подключения налоговых органов к новым внешним источникам информации».

«АСК НДС-2 – это программное обеспечение, являющееся одним из компонентов АИС «Налог-3», которое обеспечивает автоматизацию перекрест

ных проверок налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»[75].

«С 2018 года внедрен программный комплекс АСК НДС-3, который позволяет налоговым органам полностью автоматизировать процесс контроля за движением средств между счетами юридических и физических лиц и повысить его продуктивность с 10 до 100%. Алгоритм интеллектуального поиска дает возможность автоматически выстраивать цепочки движения денег между юридическими и физическими лицами и видеть, в числе прочего, уплачен ли НДС в этих цепочках. Программный комплекс АСК НДС-3 автоматически формирует отчет, который с ноября 2017 года является достаточным основанием для возбуждения уголовного дела в случае, если сумма нарушений превышает установленный законом размер»[76].

Федеральной налоговой службой России совместно со Следственным комитетом РФ разработаны Методические рекомендации по исследованию и доказыванию фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора). Они направлены нижестоящим налоговым органам Письмом от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@[77] для практического применения. Данными

[75] Официальный сайт журнала «Главная книга» https://glavkniga.ru/situations/k509315 (дата обращения 20.12.2020).
[76] Официальный сайт «Клерк» https://www.klerk.ru/buh/articles/471297/ (дата обращения 20.12.2020).
[77] Письмо> ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России)// Официальные документы", N 35, 26.09-02.10.2017

рекомендациями, рассмотрен алгоритм работы налоговых органов по проверке налоговых правонарушений.

К современным методам налогового контроля можно отнести систему онлайн- контрольно- кассовой техники и национальную систему цифровой маркировки « Честный знак».

Система онлайн-контрольно-кассовой техники, автоматически передает информацию о продажах в налоговые органы непосредственно в момент их совершения и соответственно осуществляет текущий налоговый контроль

«Национальная система цифровой маркировки «Честный знак»- это российская система маркировки товаров. Она поэтапно вводится с 2018 года, а в 2024 году будет охватывать все виды продовольственной и непродовольственной продукции. Государство с помощью этой системы контролирует процесс импорта и выпуска продукции в продажу, что упрощает процесс налогообложения. Система цифровой маркировки товаров предоставляет налоговой службе дополнительную информацию о плательщике, что позволяет более полно идентифицировать налоговые риски

Налоговые органы получат информацию о движении и продаже в режиме онлайн. Поэтому все налоги и сборы будут начислены автоматически. Отсутствие знака на товаре, для которого введена обязательная маркировка, свидетельствует о контрафакте или фальсификате»[78].

В заключении данного параграфа хотелось бы отметить, что до середины 2020 года существовал такой метод контроля как межведомственные комиссии, в рамках которых проводилась собеседование с налогоплате

[78] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn53/news/activities_fts/10017355/ (дата обращения 20.12.2020).

льщиками по ле гализации н алоговой б азы. И уж со всем не пр иемлемым б ыло обязыв ать налого плательщико в явиться н а комиссию по д страхом в ключения в п лан проведе ния выездно й налогово й проверки и пр именения мер от ветственност и, предусмотре нных статьей 19.4 Кодекса Российско й Федераци и об админ истративны х правонару шениях

В и юле 2020 го да Федерал ьная налого вая служба Росс ии отменил а ряд писе м, с реди которых п исьмо от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе ко миссии по ле гализации н алоговой б азы и базы по стр аховым взнос ам», письмо от 26.07. 2017 № ЕД-4-15/14670@« О пре дставлении е жеквартал ьной информ ации об ито гах работы ме жведомстве нных комисс ий по лега лизации на логовой баз ы».

В н астоящее вре мя налогов ые органы, в то м числе ИФ НС России по г. Кемерово в ызывает на логоплател ьщиков на р абочие сове щания, но пр авда уже без пре дупрежден ия о мерах от ветственност и .

В Росс ийской Федер ации метод ы налогово го контрол я схожи с з арубежными стр анами, тем не ме нее, есть мето д в таких стр анах как Рес публика Бе лорусь, Кыр гызкая рес публика и в дру гих, как про ведение хро нометража. В Росс ийском зако нодательст ве при про ведении на логового ко нтроля тако й метод отсутст вует.

В н астоящее вре мя Федерал ьная налого вая служба Росс ии ведет а ктивную работу по ц ифровизаци и своей де ятельности и в недрению пере довых техно логий в це лях эффект ивного нало гового адм инистриров ания, что поз воляет из го да в год доб иваться рост а поступле ний в бюджет госу дарства. Бо лее того, посто янно сотру дничает с дес ятками нало говых адми нистраций и ностранных госу дарств по об мену инфор мацией. Вы шеизложенн ые методы н

алогового ко нтроля поз воляют сде лать вывод, что госу дарство с р азвитием но вых информ ационных те хнологий бу дет соверше нствовать не то лько метод ы налогово го контрол я, но и усо вершенство вать способ ы сбора инфор мации. В пр инципе прост ым обывате лям данные мето ды не повл ияют на их по вседневную ж изнь, а вот субъе ктом предпр инимательс кой деятел ьности необ ходимо заду маться о пос ледствиях в ыявления н алоговых правонару шений.

Глава 3 Механизм защиты прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля

§3 Внесудебные способы защиты прав налогоплательщиков

С пособы защ иты прав н алогоплате льщиков — это со вокупность ш агов, котор ые любой гр аждани н мо жет предпр инять для з ащиты свои х законных пр ав.

В соот ветствии с ч астью 2 статьи 45 Конституции Российской Федерации, каждый мо жет защищат ь свои пра ва любыми с пособами, котор ые законод ательство не з апрещает.

Со гласно пун кта 1 стат ьи 22 Нало гового коде кса Росси йской Федер ации, всем н алогоплате льщикам гар антируется а дминистрат ивная и су дебная защ ита их пра в и законн ых интересо в. Защита пр ав налогоп лательщико в предпола гает возмо жность их обр ащения в госу дарственные ор ганы для р ассмотрени я законност и и оценки де йствий либо без действия н алоговых ор ганов по от ношению к н алогоплате льщику.

Ос новными внесу дебными способ ами защиты пр ав налогоп лательщико в являются:

-самозащита,

- обжалова ние актов н алогового ор гана в вышесто ящий налого вый орган(администрат ивный);

- способ про курорского ре агирования;

- обращение в ор ганы местно го самоупр авления и в ор ганы испол нительной в ласти по субъе кту (губер натору);

- обращение к у полномочен ному по за щите прав пре дпринимате лей;

- президентс кий способ;

С пособ самоз ащиты предусмотре н пунктом 11 ст атьи 21 На логового ко декса Росс ийской Федер ации, где у казано, « что н алогоплате льщики име ют право не в ыполнять не правомерные а кты и требо вания нало говых орга нов, иных у полномочен ных органо в и их дол жностных л иц, не соот ветствующие н алоговому ко дексу или и ным федера льным зако нам»[79].

Перече нь условий не правомерност и норматив ных правов ых актов в ч асти несоот ветствия и х Налогово му Кодексу з акреплен в 6 ст атье (изда ние акта не надлежащим ор ганом, отме на или огр аничение пр ав налогоп лательщика и т. д.). Ненор мативные а кты для пр изнания их не правомерны ми должны не и меть таких х арактерист ик, как обос нованность и мот ивированност ь.

Исходя из пр актики нало гового консу льтирован ия можно с у веренность ю сказать, что пу нкт 11 стат ьи 21 Нало гового коде кса в дейст

[79] "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", N 31, 03.08.1998. С. 24.

вительност и помогает з ащитить пр ава налого плательщико в. Например: ООО « КТ К» в один де нь от нало гового орг ана получи ло 8 требо ваний о пре доставлени и документо в. Предста вители Общест ва проанал изировали д анные требо вания и пр иняли реше ние об отк азе в предост авлении до кументов. От вет Общест ва был напр авлен в адрес н алогового ор гана и име л такое со держание : «ООО « КТ К» получено требо вание № 17786 от 0 9.07.2020 го да. Общест во в лице д иректора по ясняет: в д анном требо вании нало говым орга ном сделан а ссылка н а статью 9 3 налогово го кодекса, в соот ветствии с д анной стат ьей должност ное лицо н алогового ор гана, прово дящее нало говую провер ку, вправе истребо вать у про веряемого л ица необхо димые для про верки доку менты. Одн ако в указ анном требо вании не у казано, ка кая налого вая провер ка проводитс я у ООО « КТ К», а напрот ив указано, что до кументы необ ходимы вне р амок налого вых проверо к. Более то го, налого вым органо м в вышеназ ванном требо вании сдел ана ссылка н а статью 9 3.1 налого вого кодекс а. В соответст вии с данно й статьей до лжностное л ицо налого вого орган а, проводя щее налого вую провер ку, вправе истребо вать у контр агента или у и ных лиц, р асполагающ их документ ами (инфор мацией), к асающимися де ятельности про веряемого н алогоплате льщика (плательщика сбор а, платель щика страхо вых взносо в, налогово го агента), эт и документ ы(информа цию).

Кроме то го, в пись ме Федерал ьной налого вой службы Росс ии от 13.0 9.2012 N АС-4- 2/15309@ у казано «В соот ветствии со статьей 93.1 Кодекса до лжностное л ицо налого вого орган а в случая х, указанн ых в пунктах 1 и 2 вышеназва нной стать и, вправе истребо вать докуме нты(инфор мацию) у контраге нта, у участ ников сдел ки или у и ных лиц, располага ющих докуме нтами (инфор мацией), к асающимися де ятельности про веряемого н алогоплате

льщика(пл ательщика сбор а, налогово го агента), и ли распола гающих инфор мацией о ко нкретной с делке.

В д анном требо вании нало говый орга н истребует до кументы у ООО « КТ К» в отноше нии ООО «КТ К». ООО « КТ К» не являетс я контраге нтом в отно шении себя с амого. Исхо дя из выше изложенного, д анное требо вание являетс я незаконн ым, а в соот ветствии с пу нктом 11 ст атьи 21 на логового ко декса нало гоплательщ ики вправе не в ыполнять не правомерные а кты и требо вания нало говых орга нов, иных у полномочен ных органо в и их дол жностных л иц, не соот ветствующие н астоящему Ко дексу или и ным федера льным зако нам. Учиты вая незако нность Ваше го требова ния, Общест во оставляет з а собой пр аво обратит ься с жалобо й в прокур атуру и в в ышестоящий н алоговый ор ган.»

Требо вания нало гового орг ана остали сь без испо лнения, а н алоговый ор ган в адрес Об щества подоб ные требов ания больше не пр исылал.

Кро ме того, су дебными инст анциями де лаются выво ды о том, что н алоговый ор ган неправо мерно требует пр и проверке де ятельности до кументы по ст атье93.1 Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации.

Так приме нительно к истребо ванию доку ментов по статье 93.1 налогового ко декса, Вер ховный суд Росс ийской Федер ации в свое м Постанов лении от 26 а преля 2019 г. N 9- АД19-10, у казал, что « ор ганизация в праве не пре дставлять до кументы, к асающиеся от ношений с б ывшим работником, ес ли такие до кументы истребо ваны в связ и с налого вой провер кой налого плательщик а, с котор ым у орган изации не б ыло взаимоот ношений»[80].

[80] Постановление Верховного Суда РФ от 26.04.2019 N 9-АД19-10//Документ опубликован не был. Доступ из справ. – правовой системы « Консультант плюс».

К способу самозащиты можно отнести и предоставление возражений на акт налогового органа. Согласно статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговая проверка заканчивается с даты составления справки об окончании проверки. При проведении выездной проверки акт составляется в течение двух месяцев, а при камеральной в течение 10 рабочих дней с даты составления справки. После получения акта налогоплательщик в праве предоставить возражения, в случае несогласия, в течение одного месяца. Также налогоплательщик вправе знакомится с материалами дела, при подготовке возражения и делать это нужно обязательно, так как налоговый орган иногда скрывает доказательства невиновности налогоплательщика.

В предыдущие 3-5 лет налогоплательщики зачастую игнорировали данный способ защиты. Однако в настоящее время данный способ является очень востребованным. На данном этапе, налогоплательщик может предоставить необходимые документы, для подтверждения своей правоты, расчеты, информацию и налоговый орган обязан их рассмотреть. Примером может послужить ООО «Х» у которого была проведена выездная налоговая проверка ИФНС России по г.Кемерово, по результатам которой было дончислено 400 млн.руб. В результате предоставленных возражений Обществом, сумма доначислений была снижена в 2 раза.

После рассмотрения возражений налоговый орган может принять решение в соответствии со статьей 101 налогового кодекса о проведении мероприятий дополнительного контроля. После проведения данных мероприятий налоговый орган составляет дополнение акту и вручает налогоплательщику. И в данном случае, также можно предоставить возражение, но уже в течение 15 дней. Данным правом воспользоваться нужно обязательно. Так как впос

ледствии бу дет вынесе но решение о пр ивлечении к н алоговой от ветственност и, которое мо жно будет то лько обжало вать.

Об жалование актов нало гового орг ана в вышесто ящий налого вый орган.

Обжалование а ктов налого вого орган а в вышесто ящий налого вый орган - это воз можность об жаловать не нормативны й акт нало гового орг ана, а так же его дейст вия или без действие в в ышестоящий н алоговый ор ган в соот ветствии с пр авилами, уст ановленным и статьей 138 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации.

Данный с пособ можно по дразделить н а апелляцио нный и простой порядок об жалования.

Апелляц ионный пор ядок обжало вания регулируетс я статьями 101.2, 139 Налогового ко декса Росс ийской Федер ации. На ре шение нало говых орга нов о прив лечении к от ветственност и за совер шение нало гового пра вонарушени я или реше ние об отк азе в прив лечении к от ветственност и за совер шение нало гового пра вонарушени я до того мо мента, как это ре шение всту пит в силу, мо жет быть по дана апелл яционная ж алоба в тече ние одного мес яца с моме нта получе ния решени я.

Для ср авнения в т аблице сро ки обжалов ания актов н алоговых ор ганов в ря де зарубеж ных стран[81]. Т аблица 2

Страны	Сроки
Болгария , По льша	14 дней
Аргентина , Изр аиль	15 дней

[81] Ильин А.Ю.,Копин А.А., Кучеров И.И., Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / ; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2017.С.23.

Латвия , Литва	20 дней
Норвегия	3 недели
Великобритания , Малайзия, Мальта, Румыния, США, Турция, Швейцария, Эстония, ЮАР	30 дней
Австрия , Германия	1 месяц
Нидерланды	6 недель
Мексика	45 дней
Греция , Китай	60 дней
Новая Зеландия, Япония	2 месяца
Канада, Южная Корея	90 дней
Дания , Индонезия, Исландия, Люксембург	3 месяца
Португалия	120 дней
Бельгия	6 месяцев
Страны	Сроки
Индия	1 год
Финляндия	5 лет

Апелляционная жалоба на решение налогового органа должна быть подана в налоговый орган, вынесший решение. В свою очередь, данный налоговый орган в течение трех дней должен направить данную жалобу в вышестоящую инспекцию со всеми прилагающимися документами.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Рассмотре ние апелля ционной жа лобы вышесто ящим налого вым органо м происход ит в течен ие одного мес яца. Срок мо жет быть про длен еще н а один мес яц. Рассмотре ние жалобы про исходит без уч астия нало гоплательщ ика. Однако н алогоплате льщик может н аписать хо датайство о р ассмотрени и жалобы в е го присутст вие. Если в ышестоящий н алоговый ор ган посчит ает это необ ходимым, то хо датайство бу дет удовлет ворено.

По итог ам рассмотре ния апелля ционной жа лобы вышесто ящий налого вый орган со гласно стат ьи 140 Нало гового коде кса Россий ской Федера ции имеет пр аво: остав ить решение н ижестоящей н алоговой и нстанции без из менений, а ж алобу без у довлетворе ния; отме нить или из менить реше ние нижесто ящей инспе кции полност ью или в ч асти и при нять новое ре шение по су ществу вопрос а; отменит ь решение и пре кратить про изводство по де лу.

При простом пор ядке обжало вания решения н алогового ор гана по истече нии одного мес яца вступает в з аконную си лу, жалоба преобр азуется в просту ю и может б ыть подана в в ышестоящий н алоговый ор ган в тече ние года.

Как пок азывает пр актика, вы шестоящий н алоговый ор ган не отме няет решен ие нижесто ящего нало гового орг ана, а есл и и отменяет, то то лько в част и. Причино й отмены б ывают ариф метические о шибки, и не правильное пр именение нор мы права, что в лечет за собо й неверное исч исление на логовой баз ы. Например, по резу льтатам расс мотрения ж алобы ООО « З авод полуко ксования» су мма доначис лений была с нижена в с вязи с допу щенной ариф метической о шибкой.

По данн ым УФНС Росс ии по Кемеро вской област и, которые р азмещены н а сайте Фе деральной н алоговой с лужбы Росс ии, за 201 9 год у де

льный вес удовлетворенных жалоб налогоплательщиков по налоговым спорам составил 31,8%[82].

Данный способ обжалования обязателен, так как в судебном порядке обжаловать решение можно только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган.

При желании налогоплательщик может подать жалобу в Федеральную налоговую службу России в течении трех месяцев со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе(апелляционной жалобе).

В случае не согласия с результатами рассмотрения, налогоплательщик применяет судебные способы защиты.

К досудебному способу защиты можно отнести и взаимосогласительную процедуры Федеральной налоговой службы России, которая применяется при налоговом мониторинге и описана выше в параграфе 2.1 главы 2.

Кроме того, с 17 августа 2020 г. по 30 июня2021 г. в России проводится эксперимент по досудебному обжалованию решений контрольных и надзорных органов. В нем участвуют МЧС, Росздравнадзор и Ростехнадзор, в декабре 2020 года в данный эксперимент включена и ФНС России.

Предпринимателии организации смогут обжаловать в досудебном порядке дистанционно через Единый портал госуслуг решения и предписания контрольных органов. Жалоба от предпринимателей подписывается простой либо усиленной квалифицированной электронной подписью. Организации

[82] Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn42/apply_fts/pretrial/9616238// (дата обращения 22.12.2020).

требуется усиленная квалифицированная электронная подпись. На принятие решения по обращению отводится2 рабочих дня.

Способ прокурорского реагирования.

Федеральным законом от 17.01.1992 N 2202-1 "О прокуратуре Российской Федерации"[83] на прокурора возложена обязанность по надзору за соблюдением Конституции РФ и исполнением законов, действующих на территории РФ, различными государственными органами и их должностными лицами, а также надзор за соответствием законам издаваемых ими правовых актов.

Приказом Генерального прокурора РФ от 11.02.2003 N 9 "О мерах по повышению эффективности прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах"[84] надзор за исполнением налогового законодательства отнесен к числу приоритетных направлений в деятельности прокуратуры.

Согласно, статьи 10 вышеназванного закона налогоплательщики могут обратиться в прокуратуру с заявлением или с жалобой. Разделом 5 Приказа Генпрокуратуры России от 30.01.2013 N 45 установлены сроки рассмотрения обращений. Общий срок на обращения граждан 30дней.

В настоящее время прокурорский надзор за исполнением законодательства о налогообложении, является эффективным способом защиты прав налогоплательщиков физических лиц, по предоставлению им налоговых

---

[83] Федеральный закон от 17.01.1992 N 2202-1 (в действ. ред.) "О прокуратуре Российской Федерации" //Собрание законодательства РФ", 20.11.1995, N 47

[84] Приказ Генпрокуратуры РФ от 09.06.2009 N 193 (в действ. ред.) "Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах"// Законность", N 8, 2009.

льгот. А т акже эффект ивен, при обр ащении субъе ктов предпр инимательс кой деятел ьности при про ведении в от ношении ни х налоговы х проверок, а и менно в случ ае нарушен ия налогов ым органом про цессуальны х сроков. Д ля наглядност и можно пр ивести при мер. В отно шении ООО «С» про водилась в ыездная на логовая про верка, пос ле окончан ия проверк и налоговы м органом а кт налогово й проверки не вруч ался более по лугода, что я вляется груб ым нарушен ием налого вого законо дательства. Об щество обр атилось в ор ганы прокур атуры. В соот ветствии со ст атьей 24 в ышеназванно го закона про курором бы ло вынесено Пре дставление об устр анении нару шений нало гового зако нодательст ва. После че го налогов ым органом а кт выездно й проверки б ыл вручен н алогоплате льщику.

Обр ащение в ор ганы местно го самоупр авления и в ор ганы испол нительной в ласти по субъе кту (губер натору).

Общее пр аво на адм инистратив ное обжало вание реал изуется в пор ядке, опре деленном Фе деральным законом от 2 мая 2006 г. N 5 9- ФЗ "О пор ядке рассмотре ния обраще ний гражда н Российско й Федераци и"[85].

Ни по со держанию, н и по форме пр аво на жалобу не о граничено. Об жалованы мо гут быть л юбые дейст вия, а так же бездейст вие работн иков госуд арственных ор ганов, рас цениваемые к ак несоответст вующие нор мам права и ли поведен ия. Предмет ж алобы - не то лько незако нные, но и не целесообраз ные или амор альные дейст вия (неспр аведливост ь в решени и вопросов,

[85] Федеральный закон от 02.05.2006 N 59-ФЗ (в действ. ред.) "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ", 08.05.2006, N 19

отсутствие должной честности, бестактность, невнимание к критическим замечаниям, и т. д.).

В соответствии со статьей 10 Федерального закона от 2 мая 2006 г. N 59- ФЗ "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации" государственный орган, орган местного самоуправления или должностное лицо, в адрес которого поступила жалоба:

1) обеспечивает объективное, всестороннее и своевременное рассмотрение обращения, в случае необходимости - с участием гражданина, направившего обращение;

2) запрашивает, в том числе в электронной форме, необходимые для рассмотрения обращения документы и материалы в других государственных органах, органах местного самоуправления и у иных должностных лиц, за исключением судов, органов дознания и органов предварительного следствия;

3) принимает меры, направленные на восстановление или защиту нарушенных прав, свобод и законных интересов гражданина;

4) дает письменный ответ по существу поставленных в обращении вопросов;

5) уведомляет гражданина о направлении его обращения на рассмотрение в другой государственный орган, орган местного самоуправления или иному должностному лицу в соответствии с их компетенцией.

В Законе определено, что поступившие документы рассматриваются в течение 30 дней со дня регистрации письменного обращения. В исключительных случаях на основе ст. 12 срок рассмотрения жалобы может б

ыть продлен, но не более чем на 30 дней, о чем подающий жалобу должен быть обязательно уведомлен.

Кроме того, данным законом предусмотрен личный прием граждан в государственных органах, органах местного самоуправления, проводится их руководителями и уполномоченными на то лицами.

Но, несмотря, на то что данный способ обжалования дэ-юре существует, де–факто при проведении налогового контроля является безрезультативным. Таким образом, применять способ обращения в органы местного самоуправления и в органы исполнительной власти по субъекту (губернатору) для зашиты своих прав при налоговом контроле является не целесообразным.

Обращение к уполномоченному по защите прав предпринимателей.

Указом Президента Российской Федерации от 22 июня 2012 г. N 879 "Об Уполномоченном при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей"[86] была учреждена должность Уполномоченного при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей, после чего был принят Федеральный закон от 7 мая 2013 г. N 78- ФЗ "Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации"[87].

В соответствии с указанным законом субъекты предпринимательской деятельности могут обращаться с жалобой к Уполномоченному по защите

[86] Указ Президента РФ от 22.06.2012 (в действ. ред.) N 879" Об Уполномоченном при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей Собрание законодательства РФ". 25.06.2012, N 26, ст. 3509 //http://www.pravo.gov.ru, 26.06.2012.
[87] Федеральный закон от 07.05.2013 (в действ. ред.) N 78-ФЗ "Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации"// http://www.pravo.gov.ru, 08.05.2013.

прав пре дпринимате лей при не соб людении их пр ав и закон ных интересо в федераль ными орган ами исполн ительной в ласти, орг анами испо лнительной в ласти субъе ктов Росси йской Федер ации, орга нами местно го самоупр авления. С ледователь но, при про ведении на логового ко нтроля так же можно обр атиться с ж алобой.

Посту пившая жалоб а, которая соот ветствует требо ваниям при по даче, в об язательном пор ядке расс матриваетс я и по резу льтатам расс мотрения ж алобы Упол номоченный об язан выпол нить одно и ли несколь ко из следу ющих дейст вий:

- разъяснит ь заявител ю вопросы, к асающиеся е го прав и з аконных интересо в, в том ч исле форм и с пособов их з ащиты, пре дусмотренн ых законод ательством Росс ийской Федер ации;

- передать ж алобу в ор ган государст венной власт и, орган мест ного самоу правления и ли должност ному лицу, к ко мпетенции котор ых относитс я разрешен ие жалобы по су ществу. На правлять ж алобу на р ассмотрение до лжностному л ицу, решен ие или дейст вие(безде йствие) которо го обжалуетс я, запрещаетс я;

- направит ь в орган госу дарственно й власти, ор ган местно го самоупр авления ил и должност ному лицу, в ре шениях или де йствиях(без действии) котор ых усматри вается нару шение прав и з аконных интересо в субъекто в предприн имательско й деятельност и, заключе ние с указ анием мер по восст ановлению пр ав и соблю дению зако нных интересо в указанны х субъекто в;

- направит ь в органы госу дарственно й власти, ор ганы местно го самоупр авления, и ные органы, ор ганизации, н аделенные фе деральным з аконом отде льными госу дарственны ми или ины ми публичн ыми полномоч иями, обра

щение о пр ивлечении л иц, виновн ых в наруше нии прав и з аконных интересо в субъекто в предприн имательско й деятельност и, к дисци плинарной, а дминистрат ивной или у головной от ветственност и в устано вленном за конодательст вом Россий ской Федера ции порядке.

Кроме то го, при р ассмотрени и жалоб Упо лномоченны й вправе пр ивлекать э кспертов, с пособных о казать соде йствие в и х полном, всесторо ннем и объе ктивном расс мотрении, а т акже прини мать с пис ьменного со гласия зая вителя участ ие в выезд ной провер ке, провод имой в отно шении заяв ителя в ра мках госуд арственного ко нтроля (на дзора) или му ниципально го контрол я.

Со гласно офи циального с айта Упол номоченного по з ащите прав пре дпринимате лей Росси и[88] по налого вым спорам пр и участии о мбудсмена б ыло выигра но 13 дел, в то м числе:

- Ж алоба на по пытку донач ислить нало ги при соб людении все х налоговы х правил(ООО “Стро йТехРесурс”). В ито ге размер до начислений по ито гам провер ки – 0;

- Н алоговая из менила реше ние в апел ляции и сн изила размер прете нзий в 2,3 р аза. Иници ированы про верки в от ношении до пустивших н арушения сотру дников сле дственных ор ганов;

- Су ды и ФНС Росс ии поддерж али позици ю Уполномоче нного в част и недопуст имости отк аза от воз мещения НДС по пр иобретению ус луг в аэро портах ави акомпаниям и(ООО «Ав иа-Менеджме нт Групп»);

[88] Официальный сайт Уполномоченного по защите прав предпринимателей России https://ombudsmanbiz.ru/rabota-s-obrashhenijami/#6 дата 23.12.20

- Налоговая инспекция Тамбовской области признала неправомерность начисления налогов на имущество не по кадастровой стоимости, права ЗАО «Парус» защищены.

В качестве примера можно также привести обращение к Уполномоченному по защите прав предпринимателей по Кемеровской области-Кузбассу.

Согласно данных официального сайта «В конце июня 2016 года в адрес уполномоченного по защите прав предпринимателей в Кемеровской области поступила жалоба ООО «К» о нарушении его прав со стороны одной из межрайонных налоговых инспекций Кемеровской области, в части проведения систематических налоговых проверок. Изучив доводы жалобы и документы, представленные к ней, бизнес-омбудсмен нарушений в периодичности проведения проверок установил. Между в ходе изучения жалобы было установлено, что налоговым органом был превышен срок приостановления проведения выездной налоговой проверки, предусмотренный абзацем 8 части 9 статьи 89 НК РФ. Так, общий срок, в течение которого выездная проверка была приостановлена, составил 8 месяцев 26 дней, в то время как согласно абзацу 8 части 9 статьи 89 НК РФ, такой срок не должен превышать 6 месяцев. После обращения бизнес-омбудсмена в прокуратуру Кемеровской области по факту нарушения сроков приостановки выездной налоговой проверки в адрес руководителя налогового органа было внесено представление об устранении нарушения налогового законодательства»[89].

Таким образом, обращение к Уполномоченному по защите прав предпринимателей вполне оправданный способ защиты.

---

[89] Официальный сайт Уполномоченного по защите прав предпринимателей Кемеровской области http://ombudsmanbiz42.ru/istorii-uspekha/905-istorii-uspekha-po-rezulttatam-raboty (дата обращения 23.12.2020).

Президентский способ защиты нарушенных прав.

Согласно части 2 статьи 80 Конституции Российской Федерации Президент гарант прав и свобод человека и гражданина и гарант соблюдения Конституции, т.е. соблюдения всех установленных ею норм. В соответствии с частью 2 статьи 85 Конституции Президент вправе приостанавливать действие актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в случае противоречия этих актов Конституции и федеральным законам, международным обязательствам Российской Федерации или нарушения прав и свобод человека и гражданина до решения этого вопроса соответствующим судом.

Президентский способ защиты является общеправовым, соответственно он распространяется и на сферу налогового права.

Граждане и организации вправе обращаться к Президенту РФ как к главе государства и в Администрацию Президента РФ по любым вопросам. Такие обращения рассматривает соответствующее Управление Президента Российской Федерации по работе с обращениями граждан и организаций, утвержденное Указом Президента РФ от 17.02.2010 N 201[90].

Жалоба должна быть составлена на русском языке и подписана заявителем. В тексте жалобы необходимо указать следующую информацию: фамилия, имя, отчество, место жительства, контактный телефон, адрес электронной почты, либо наименование организации и ее адрес, наименование государственного органа, на который подается жалоба, предмет жалобы, требования, дата составления жалобы, список прилагаемых документов.

[90] Указ Президента РФ от 17.02.2010 (в действ. ред.) N 201 "Об Управлении Президента Российской Федерации по работе с обращениями граждан и организаций"// Собрание законодательства РФ", 22.02.2010, N 8.

Управление Президента по работе с обращениями может отказать в рассмотрении жалобы, если в тексте жалобы содержится нецензурная лексика, оскорбления или угрозы, жалобу невозможно прочесть текст, жалоба была подана анонимно, отправитель указал неверные контактные данные.

Подать жалобу можно одним из удобных способов: на личном приеме, по почте, через интернет

Жалоба рассматривается в течение 30 дней с момента отправления. В течение этого срока принимается решение об удовлетворении требований заявителя или передаче обращения в иной ответственный орган.

Жалоба Президенту это очень крайняя мера, которая используется, если иные способы защиты безрезультативны.

Согласно официального сайта в ноябре2020 года поступило 71656 обращений Управления Президента по работе с обращениями граждан и организаций в ноябре 2020 года поступило 71656 обращений, статистики по налоговым спорам в данной информации нет[91].

Как видим законодательством предусмотрено достаточное количество внесудебных способов защиты своих прав, однако не все они являются результативными. Более того, такой способ как обращение к органам исполнительной власти при проведении налогового контроля вообще малополезный. Президентский способ защиты при проведении налогового контроля не актуальный, и скорее всего данный способ приемлим для налогоплательщиков физических лиц.

[91]Официальный сайт Управления Президента по работе с обращениями граждан http://letters.kremlin.ru/digests/245 (дата обращения 26.12.2020).

§3 Судебные способы защиты прав налогоплательщиков

В соответствии со статьей 46 Конституции Российской Федерации каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод.

Конституционный суд в пункте 2 Постановления № 5-П от 11.05.2005г. указывает,« что право на судебную защиту относится к основным неотчуждаемым правам и свободам человека, выступая одновременно гарантией всех других прав и свобод»[92].

Учитывая, что досудебное урегулирование споров, не всегда приносит желаемые результаты, налогоплательщики используют судебный способ защиты, как самый эффективный, несмотря на то, что он продолжительный по времени и затратный материально.

В соответствии со ст.142 Налогового кодекса Российской Федерации жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве и иными федеральными законами.

---

[92] Постановление Конституционного Суда РФ от 11.05.2005 N 5-П "По делу о проверке конституционности статьи 405 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Курганского областного суда, жалобами Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, производственно-технического кооператива "Содействие", общества с ограниченной ответственностью "Карелия" и ряда граждан"//Собрание законодательства РФ", 30.05.2005, N 22.С.3.

С пособами су дебной защ иты прав н алогоплате льщиков яв ляются:

- пр изнание арб итражными су дами или су дами общей юр исдикции не действител ьным ненор мативного а кта налого вого орган а, противореч ащего зако ну и наруш ающего пра ва и закон ные интерес ы налогопл ательщика;

- от мена арбитр ажными суд ами или су дами общей юр исдикции не действител ьного ненор мативного а кта налого вого орган а, противореч ащего зако ну и наруш ающего пра ва и закон ные интерес ы налогопл ательщика;

- пресече ние дейст ий должност ного лица н алогового ор гана, нару шающих пра ва или зако нные интерес ы налогопл ательщика;

- принуждение н алоговых ор ганов, или и х должност ных лиц к в ыполнению з аконодател ьно устано вленных об язанностей, от в ыполнения котор ых они укло няются;

- пр изнание не по длежащим ис полнению и нкассового поруче ния (распор яжения) на логового и ли другого ор гана на сп исание в бесс порном пор ядке сумм не доимок, пе ней, штрафо в за наруше ния налого вого законо дательства с б анковского счет а налогопл ательщика;

- возврат из б юджета необос нованно сп исанных в бесс порном пор ядке сумм не доимок, пе ней, штрафо в;

- вз ыскание про центов за нес воевременн ый возврат из лишне уплаче нных или из лишне взыс канных сум м налога, сбор а, пени;

- воз мещение уб ытков, прич иненных нез аконными ре шениями, де йствиями и ли бездейст вием налого вых органо в или их до лжностных л иц.

Н азванные с пособы судеб ной защиты о дновременно я вляются и пре дметами ис ковых требо ваний нало гоплательщ иков.

Иски юридических лиц и индивидуальных предпринимателей об оспаривании ненормативных актов налоговых органов подведомственны арбитражным судам. Иски физических лиц рассматривается судом общей юрисдикции.

Существенная часть дел, возникающих из налоговых правоотношений, рассматривается арбитражными судами. Статьей 29 АПК РФ к подведомственности арбитражных судов отнесено рассмотрение экономических споров и других дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений.

Рассмотрение дел по налоговым спорам производится в арбитражном суде первой инстанции, арбитражном суде апелляционной инстанции, в суде кассационной инстанции и Верховном Суде Российской Федерации в порядке надзора.

Производство в суде первой инстанции осуществляется по месту нахождения налогового органа. В судебном процессе налогоплательщик, как сторона по делу является заявителем. В соответствии с частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. Заявление в суд и документы к нему можно подать как на бумажных носителях, так и в электронной форме (часть 1 статьи 41, часть 1 статьи 125, часть 1 статьи 199 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации)[93].

[93] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации" от 24.07.2002 N 95-ФЗ (в действ.ред.)// Собрание законодательства РФ", 29.07.2002, N 30.

Ст атьями 125, 1 26, 199 АП К РФ устано влен списо к документо в, которые необ ходимо при ложить к з аявлению, а т акже регла ментировано, что необ ходимо указ ать в заяв лении. При по даче заявле ния необхо димо оплат ить госпош лину. Если учест ь, что по н алоговым про веркам, ка к правило до начисляютс я большие су ммы, налого плательщик и меет право в месте с за явлением, а т акже на любо й стадии су дебного про цесса подат ь ходатайст во о прин ятии обеспеч ительных мер.

Н алоговые с поры имеют с вою специф ику и приост ановление де йствия осп ариваемого а кта или ре шения являетс я единстве нной возмо жной обеспеч ительной мero й. Рассматр ивая ходат айство, арб итражный су д должен ре шить вопрос о з начительност и ущерба д ля заявите ля. Поэтому з аявитель до лжен обосно ванно доказ ать значите льность воз никающего у щерба. В су дебной пра ктике после дствиями, в резу льтате котор ых причиняе мый ущерб о пределяетс я как знач ительный, пр изнаются, в то м числе: ост ановка про изводствен ной деятел ьности нало гоплательщ ика, приво дящая к воз никновению уб ытков, тяже лое имущест венное поло жение юрид ического л ица, подтвер жденное да нными бухг алтерской отчет ности и спр авками кре дитных орг анизаций, изъ ятие из оборот а налогопл ательщика з начительно й суммы де нежных сре дств, что не гативно ск ажется на хоз яйственной де ятельности, н арушение с воевременн ых расчето в по сделк ам, заключе нным налого плательщико м, влекущее вз ыскание гр ажданско-пр авовых сан кций, а та кже срыв сро ков исполне ния обязате льств с пр ивлечением б юджетного ф инансирова ния и друг ие объекти вные обсто ятельства.

Как указано в пункте 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 55 « При применении обеспечительных мер арбитражный суд исходит из того, что в соответствии с частью 2 статьи 90 АПК РФ обеспечительные меры допускаются на любой стадии процесса в случае наличия одного из следующих оснований: 1) если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, в том числе если исполнение судебного акта предполагается за пределами Российской Федерации; 2) в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю»[94].

В настоящее время налоговые споры о признании недействительным нормативного акта налогового органа в суде первой инстанции, в связи с их сложностью, большого объема документов и других доказательств, продолжительны по времени. Для налогоплательщиков именно на этой стадии чрезвычайно важно представление всех имеющих значение для разрешения спора доказательств и пояснений, до принятия судом решения по существу спора. Так как, на основании положений статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации все доказательства подлежат предоставлению в арбитражный суд первой инстанции, дополнительные доказательства принимаются арбитражным судом апелляционной инстанции, если лицо, участвующее в деле, обосновало невозможность их представления в суд первой инстанции по причинам, не зависящим от него, в том числе, если судом первой инстанции было отклонено ходатайство об истребовании доказательств, и апелляционный суд признает эти причины уважительными. Суды кассационной и надзорной

[94] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 55 (ред. от 27.06.2017) "О применении арбитражными судами обеспечительных мер" //Вестник ВАС РФ", N 12, декабрь, 2006.С.2.

инстан ций провер яют правил ьность при менения нор м права (м атериально го и процессу ального) н а основани и установле нных судам и первой и а пелляционно й инстанци й фактов.

Для нагл ядности мо жно привест и пример из пр актике по з ащите интересо в ИП Судариковой Ю.В. и ООО «Сер висный центр К МЗ».

Пр и рассмотре нии дела в су де первой и нстанции по ис ку ИП Судариковой Ю.В. к н алоговому ор гану были пре дставлены восст ановленные до кументы, а и менно дого воры, закл юченные с ф изическими л ицами (56 шту к). В силу объе ктивных пр ичин данные до говора не мо гли быть пре доставлены пр и подаче а пелляционно й жалобы, а т акже при в ынесении ре шения. Арб итражный су д Кемеровс кой област и исходя из пр авовой поз иции Конст итуционного Су да Россий ской Федера ции, отраже нной в пост ановлении от 28.10.1 999 N 14- П и о пределения х от 18.04. 2006 N 87- О, от 1 2.07.2006 N 267-О, р азъяснений В ысшего Арб итражного Су да Россий ской Федера ции, изложе нных в пун кте 78 Пост ановления П ленума от 30.07. 2013 N 57 "О не которых во просах при менения част и первой Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации", где у казано, что « не представле ние докуме нтов в ходе про верки не л ишает нало гоплательщ ика возмож ности предст авить такие до кументы в су д, при это м суд обяз ан принять и о ценить дан ные докуме нты по пра вилам стате й 66 - 71 Арб итражного про цессуально го кодекса Росс ийской Федер ации»[95] принял д анные доку менты. Реше ние в данно й части б ыло вынесе но

[95] Постановление Конституционного Суда РФ от 28.10.1999 N 14-П "По делу о проверке конституционности статьи 2 ФЗ о внесении изменений и дополнений в Закон РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" в связи с жалобой ОАО Энергомашбанк"// Собрание законодательства РФ", 08.11.1999, N 45.

в пользу пре дпринимате ля, впосле дствии под держано су дом апелля ционной и к ассационно й инстанци и.

ООО « Сер висный центр К МЗ» при р ассмотрени и спора с н алоговым ор ганом, в су д первой и нстанции пре доставил в к ачестве до казательст ва действите льности сде лки и дл я наглядност и запасные ч асти к гор но-шахтному обору дованию. Су дом были исс ледованы пре доставленн ые запчаст и. Решение су да было вы несено в по льзу Общест ва и впос ледствии т акже было по ддержано су дом апелля ционной и к ассационно й инстанци и.

Также необ ходимо отмет ить, что пр и рассмотре нии дела в су де первой и нстанции оче нь важным эт апом являетс я ознакомле ние с матер иалами дел а. В связи с те м, что оче нь часто вс крываются т акие факты, котор ые налогов ым органом з амалчивалис ь при расс мотрении возр ажения по а кту. В резу льтате суд н аглядно ви дит недобросо вестное по ведение на логового ор гана. Это мо жет быть ре шающим факто м для суда пр и вынесени и решения. У малчивание н алоговым ор ганом факто в, свидете льствующих о не виновности н алогоплате льщика, б ыло выявле но в суде пер вой инстан ции при расс мотрении де ла ООО « Сер висный центр К МЗ».

Кроме то го, при расс мотрении де л, связанн ых с обосно ванностью по лучения на логоплател ьщиками на логовой вы годы, боль шое значен ие имеет пре доставление н алогоплате льщиком сво их расчето в налоговы х обязател ьств, в прот ивовес тем р асчетам, н а основани и которых н алоговый ор ган рассчит ал налогов ые обязате льства. Необ ходимость пре доставлени я своих расчето в обусловле на тем, что р асчеты нало гового орг ана достаточ но часто я вляются эко номически необос нованными и не соот ветствующи ми налогово му законод ательству.

Арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств. Таким образом, именно полнота и правильное оформление доказательств по данной категории дел играют существенное значение.

Иски налогоплательщиков организаций и индивидуальных предпринимателей о принуждение налоговых органов, или их должностных лиц к выполнению законодательно установленных обязанностей, от выполнения которых они уклоняются, о признании не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание в бесспорном порядке сумм недоимок, пеней, штрафов за нарушения налогового законодательства с банковского счета налогоплательщика, о возврат из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пеней, штрафов, о взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пени также подаются в арбитражный суде в том же порядке и сроки, что и решения налоговых органов. Рассмотрение данных категорий дел как правило незначительны по времени.

При разрешении спора по существу арбитражный суд первой инстанции принимает решение. Порядок принятия решения и его содержание регламентируются главой 20 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Решение арбитражного суда первой инстанции, вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба.

В случае несогласия с решением суда, оно может быть обжаловано в суд апелляционной инстанции. Апелляционная жалоба может быть подана в течение месяца после принятия арбитражным судом первой инстанции обжалуемого решения (статья 259 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации). Апелляционная жалоба подается через принявший решение в первой инстанции арбитражный суд.

Производство в арбитражном суде апелляционной инстанции регулируется главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В апелляционной жалобе указываются следующие сведения: наименование арбитражного суда, в который подается жалоба; наименование заявителя жалобы и других участвующих в деле лиц; арбитражный суд первой инстанции, принявший обжалуемое решение, номер дела и дата принятия решения, а также предмет спора, а также требования и основания, по которым заявитель обжалует решение, ссылкой на законы, иные нормативные правовые акты, обстоятельства дела и имеющиеся в деле доказательства, перечень прилагаемых к жалобе документов (часть 2 статьи 260 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации). Если жалоба подана с соблюдение требований Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации она принимается к производству. Лица, участвующие в деле вправе предоставить отзыв на жалобу. Отзыв направляется непосредственно в суд апелляционной инстанции.

Арбитражный суд апелляционной инстанции рассматривает дело в судебном заседании по правилам рассмотрения дела арбитражным судом первой инстанции, то есть с изучением первичных документов.

Арбитражный суд апелляционной инстанции рассматривает апелляционную жалобу на решение арбитражного суда первой инстанции в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления апелляционной жалобы вместе с делом в арбитражный суд апелляционной инстанции, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и на принятие судебного акта.

В соответствии со статьей 269 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «по результатам рассмотрения апелляционной жалобы арбитражный суд апелляционной инстанции вправе: оставить решение арбитражного суда первой инстанции без изменения, а апелляционную жалобу - без удовлетворения; отменить или изменить решение суда первой инстанции полностью или в части и принять по делу новый судебный акт; отменить решение полностью или в части и прекратить производство по делу либо оставить исковое заявление без рассмотрения полностью или в части»[96].

Согласно статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «основаниями для изменения или отмены решения арбитражного суда первой инстанции являются: неполное выяснение обстоятельств, имеющих значение для дела; недоказанность имеющих значение для дела обстоятельств, которые суд считал установленными; несоответствие выводов, изложенных в решении, обстоятельствам дела; нарушение или неправильное применение норм материального права или норм процессуального права; неправильное применением норм материального права»[97]. Кроме того, нарушение или неправильное применение норм процессуального права

[96] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", 29.07.2002, N 30. С. 155.
[97] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации. Там же.

также может быть основанием для изменения или отмены решения арбитражного суда первой инстанции, если это нарушение привело или могло привести к принятию неправильного решения. По результатам рассмотрения апелляционной жалобы арбитражный суд апелляционной инстанции принимает Постановление, которое вступает в законную силу со дня его принятия.

Постановление арбитражного суда апелляционной инстанции может быть обжаловано в арбитражный суд кассационной инстанции. Кроме того, в суд кассационной инстанции может быть обжаловано и решение суда первой инстанции вступившее в силу.

Производство в суде кассационной инстанции регулируется главой 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. Кассационная жалоба может быть подана в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления в законную силу обжалуемых судебного акта. Кассационная жалоба подается через арбитражный суд, принявший решение.

Если кассационная жалоба подана с соблюдением требований Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации она принимается к производству. Согласно статьи 285 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд кассационной инстанции рассматривает кассационную жалобу на судебный акт арбитражного суда в срок, не превышающий двух месяцев со дня поступления кассационной жалобы вместе с делом в арбитражный суд кассационной инстанции, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству.

Кассационная инстанция не занимается оценкой доказательств, она только проверяет правильность применения норм права (статья 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В соответствии со статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «основаниями для изменения или отмены решения, постановления арбитражного суда первой и апелляционной инстанций являются несоответствие выводов суда, содержащихся в решении, постановлении, фактическим обстоятельствам дела, установленным арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, и имеющимся в деле доказательствам, нарушение либо неправильное применение норм материального права или норм процессуального права»[98].

По результатам рассмотрения кассационной жалобы арбитражный суд кассационной инстанции принимает судебный акт постановление, которое вступает в законную силу со дня его принятия.

Кассационная инстанция - самый важный этап обжалования несправедливого судебного акта, так как цель кассации — это проверка на законность решений и постановлений, которые вступили в силу. Этим этапом обжалования надо обязательно использовать для восстановления справедливости. В качестве примера можно привести дело А27-17275/2019. Решение Арбитражного суда Кемеровской области было вынесено в пользу ООО «Кузбассконсервмолоко». Апелляция поддержала налоговый орган, а коллегия судей АС Западно-Сибирского округа отменила постановление суда апелляционной инстанции и оставила решение суда АС Кемеровской области по спору ООО «Кузбассконсервмолоко» и региональной ИФНС № 1 в силе.

Вступившие в законную силу судебные акты могут быть пересмотрены в порядке надзора Президиумом Верховного Суда Российской Федерации.

---

[98] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (в действ. ред.)// Собрание законодательства РФ", 29.07.2002, N 30. С. 164.

«В соответствии с частью 1 статьи 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием для обжалования в Судебную коллегию ВС РФ является наличие в оспариваемых судебных актах существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход судебного разбирательства и приведших к нарушению прав и законных интересов заявителей в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности»[99].

Производство по пересмотру судебных актов порядке надзора регулируется главой 36.1 АПК РФ. Данной стадией обжалования пользуется очень небольшое количество налогоплательщиков. Судебной коллегией по экономическим спорам за 1 полугодие 2020 года в порядке надзора рассмотрено всего 252 жалобы, в судебном заседании Президиума Верховного Суда Российской Федерации рассмотрено одно дело[100].

Статистика нижестоящих судов выглядит следующим образом:

Согласно данным официального сайта Арбитражного суда Кемеровской области по состоянию на 25.12.2020 года административных дел с 01.01.2020 года рассмотрено 3716, что составляет 22% от общего количества рассмотренных дел.[101] Согласно данным официального сайта Седьмого арбитражного апелляционного суда по состоянию на 25.12.2020 года административных дел с 01.01.2020 года рассмотрено 2308, или 16% от общего количества[102]. Согласно данным официального сайта Арбитражного суд

[99] Суркова С.В. Подача жалобы в Верховный Суд // Подготовлен для системы КонсультантПлюс СПС КонсультантПлюс. 2020. С.2.

[100] Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации https://vsrf.ru/about/info/court/general/ дата обращения 25.12.20

[101] Официальный сайт Арбитражного суда Кемеровской области http://kemerovo.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020).

[102] Официальный сайт Седьмого арбитражного апелляционного суда. http://7aas.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020).

а Западно-Сибирского округа на 25.12.2020 года административных дел с 01.01.2020 года рассмотрено 1553, или 18% от общего количества[103].

Физические лица, как организации и предприниматели также обжалуют акты налоговых органов в суде. Как указано выше рассмотрение дел с участием физических лиц производится судами общей юрисдикции, более того «в случае прекращения деятельности физического лица в качестве индивидуального предпринимателя все налоговые споры с его участием должны рассматриваться также судами общей юрисдикции. Это правило подлежит применению даже в случае, когда налоговый спор касается исчисления и уплаты налогов, сборов, пеней и штрафов за период, когда это физическое лицо было зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя»[104], о чем показывает судебная практика: Апелляционные определения Астраханского областного суда от 18 ноября 2015 г. по делу N 33-3777/2015, Суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 17 ноября 2014 г. по делу N 33-2814/2014, Ростовского областного суда от 30 октября 2014 г. по делу N 33-14672/2014, Красноярского краевого суда от 27 октября 2014 г. по делу N 33-10276/2014, Пермского краевого суда от 10 сентября 2014 г. по делу N 33-7638/2014.

Кроме того, учитывая, что не являются предпринимателями лица, осуществляющие профессиональную деятельность, приравненную к предпринимательской (адвокаты, нотариусы, арбитражные управляющие и т. п.) обжалование ими решений, действий и бездействия налоговых органов и их должностных лиц также осуществляется в судах общей юрисдикции. В

[103] Официальный сайт Арбитражного суда Западно –Сибирского округа. http://faszso.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020).
[104] Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. Москва: Проспект, 2017.С.11.

качестве примера можно привести дело N 33-9149, рассмотренное Московским городским судом (Определение от 7 февраля 2008 г.)[105].

На сегодняшний день большое количество физических лиц являются плательщиками транспортного налога, земельного налога и налога на имущество физических лиц. В случае неисполнения ими обязанности по уплате налогов, налоговый орган направляет мировым судьям заявление о вынесении судебного приказа. Рассмотрение мировыми судьями дел о взыскании налогов, сборов, пеней и штрафов осуществляется без проведения судебного разбирательства и вызова сторон и в укороченные сроки (5 дней) в соответствии с главой 11.1 Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации.

Достаточно много таких ситуаций, когда налогоплательщик получает судебный приказ и видит, что налоговый орган начал судебную процедуру взыскания налогового платежа, а налогоплательщик либо имеет льготу по налогу, либо налог уже был оплачен, но по какой-то причине, налоговый орган данные сведения не учел. И в этом случае налогоплательщик может защитить свои права, направив мировому судье возражения в течение 20 дней, относительно исполнения судебного приказа, что является безусловным основанием для отмены этого судебного акта. В случае пропуска срока направления возражений, может быть подано заявление о восстановлении пропущенного срока. После отмены судебного приказа налоговый орган, в праве предъявить требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов в порядке искового производства не позднее шести месяцев со дня вынесения судом определения об отмене судебного приказа. Конечно, на этапе искового про

[105] Определение Московского областного суда от 07.02.2008 по делу N 33-9149. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

изводства налогоплательщик в судебное заседание может предоставить все, необходимые документы в свою защиту.

Физические лица в соответствии со статьей 218 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации[106] могут обжаловать нормативные правовые акты(решения) налоговых органов, действия налоговых органов и их должностных лиц, бездействие налоговых органов и их должностных лиц.

В отношении физических лиц, как и в отношении предпринимателей и организаций проводятся камеральные и выездные налоговые проверки. Статистика по проверкам физических лиц налоговыми органам и приведена выше.

После досудебного урегулирования и в случае несогласия с результатом проверки физическое лицо(гражданин) в порядке предусмотренном Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации может подать административное исковое заявление, в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, стало известно о нарушении их прав, свобод и законных интересов. Административное исковое заявление подается в суд по месту нахождения налогового органа. Статьями 124-126 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации[107] регламентируется содержание заявления и список необходимых документов, прилагаемых к заявлению. Если выполнены все требования, суд принимает заявление к производству.

---

[106] Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ (в действ. ред.)// http://pravo.gov.ru, 09.03.2015. С. 98.

[107] Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 N 21-ФЗ (в действ. ред.)// http://pravo.gov.ru, 09.03.2015. С.58.

Срок рассмотрения административных исков составляет один месяц, однако при необходимости срок судьей может быть продлен. Учитывая специфику налоговых споров, налогоплательщику физическому лицу, на данном этапе рассмотрения, чрезвычайно важно в полном объеме пользоваться своими правами в судебном процессе: знакомиться с материалами дела, предоставлять необходимые доказательства, давать пояснения и т. д, так как налоговый орган допускает такие нарушения как и при проверке организаций и предпринимателей и которые описаны выше.

В случае несогласия с вынесенным судебным актом, налогоплательщик физическое лицо, также имеет право на обжалование в вышестоящие судебные инстанции.

После завершения судебных процессов, организации, предприниматели и физические лица в том числе, в случае вынесении решений в пользу налогоплательщика могут предъявить требование о возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями или бездействием налоговых органов или их должностных лиц.

Убытки можно взыскать только через суд. Чтобы взыскать убытки, необходимо доказать ряд условий. Верховный суд РФ в Определение Верховного Суда РФ от 19.02.2015 N 305- КГ14-8579 по делу N А40-110822/13 выделяет следующие:« противоправность действий или бездействия налогового органа; наличие причинно-следственной связи между его действиями или бездействием и возникшими убытками; размер убытков. Отсутствие одного из перечисленных обстоятельств служит основанием для отказа во взыскании убытков»[108].

[108] Определение Верховного Суда РФ от 19.02.2015 N 305-КГ14-8579 по делу N А40-110822/13// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы

Несмотря на большое количество отказов в возмещении причиненных налоговыми органами убытков, налогоплательщикам все же удается добиться в суде успеха.

Убытки в виде уплаты госпошлины были возмещены: Арбитражным судом Волго-Вятского округа (Постановление от 14.06.2018 по делу N А31-2070/2017); Арбитражным судом Центрального округа (Постановление от 28.06.2016 по делу N А64-4223/2015, Постановление от 10.11.2015 по делу N А36-6109/2014); Арбитражным судом Московского округа (Постановление от 06.02.2017 по делу N А40-41225/14, Постановление от 11.11.2015 по делу N А40-175896/14); Арбитражным судом Поволжского округа (Постановление от 27.01.2015 по делу N А57-4002/2014); АС Северо-Западного округа (Постановление от 18.05.2015 по делу N А56-25906/2014).

Убытки в виде процентов по кредиту возмещены: Арбитражным судом Московского округа Постановление от 27.02.2015 N А40-56679/14

Убытки в виде комиссии банку возмещены Арбитражным судом Северо-Кавказского округа Постановление от 17.09.2015 по делу N А32-31456/2014.

Несмотря на то, что судебные способы защиты эффективней досудебных, однако за 2019 год налогоплательщики смогли выиграть около 40% споров[109].

И скорее всего, обусловлено это тем, что судебный порядок защиты прав налогоплательщиков также не лишен недостатков. Основными проб

«КонсультантПлюс».

[109] Официальный сайт «Компании TAXADVISOR» http://blog.taxadvisor.ru/statistika-naloghovykh-sporov-za-2019-ghod/ (дата обращения 25.12.2020).

лемами на се годняшний де нь являютс я: затягив ание судеб ных процессо в, предста вители нало говых орга нов предъя вляют отзы вы и доказ ательства н акануне су дебных засе даний, а не з аранее, на ст адии подгото вки дела, а т акже предост авляют в су д не все м атериалы де ла, а их ч асть. Решаетс я эта проб лема только, через хо датайство об истребо вании доказ ательств. В хо де судебны х процессо в налоговы й орган про должает сбор до казательст в и впосле дствии пре доставляет и х в суд. Бо лее того, суды игнориру ют процессу альные нару шения нало говых орга нов.

И В з аключении хоте лось бы от метить особ ый вид су дебного способ а защиты пр ав налогоп лательщико в это обр ащение в Ко нституцион ный Суд РФ. В соот ветствии со ст атьей 125 Ко нституции Росс ийской Федер ации по жа лобам на н арушение ко нституцион ных прав и с вобод граж дан и по з апросам су дов Конститу ционный Су д РФ провер яет конститу ционность з акона, при мененного или подлеж ащего приме нению в ко нкретном де ле, в поря дке, устано вленном фе деральным з аконом. Да нное положе ние Конститу ции РФ дет ализирован но в Федер альном конст итуционном з аконе от 21.07.1 994 N 1-ФКЗ "О Ко нституцион ном Суде Росс ийской Федер ации"[110]. Согласно ст атьи 96 да нного Зако на правом н а обращение в Ко нституцион ный Суд РФ с и ндивидуаль ной или ко ллективной ж алобой на н арушение ко нституцион ных прав и с вобод обла дают гражд ане, чьи пр ава и свобо ды нарушаютс я законом, пр имененным и ли подлежа щим примене нию в конкрет ном деле, и объе динения гр аждан, а т акже иные ор ганы и лиц а.

[110] Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 N 1-ФКЗ (в действ. ред.) "О Конституционном Суде Российской Федерации" //Собрание законодательства РФ", 25.07.1994, N 13.

Граждане и организации при самостоятельном обращении в Конституционный Суд Российской Федерации составляют заявление по правилам, установленным статьей 37 Закона о Конституционном Суде, и уплачивают государственную пошлину в порядке и размере, определяемым в соответствии со статьей 39 Закона о Конституционном Суде.

В Определении от 14.01.1999 N 4-О Конституционный Суд РФ указал: «как следует из ст. ст. 96 и 97 Закона о Конституционном Суде, Конституционный Суд РФ принимает к рассмотрению жалобы граждан на нарушение законом их конституционных прав лишь при условии, что оспариваемый закон применен или подлежит применению в деле заявителя и затрагивает его права и свободы»[111].

В частности можно привести пример ООО «ВАРМ», которое обратилось в Конституционный суд с вопросом о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 НК РФ.

Поводом для обращения в Конституционный Суд Российской Федерации послужили следующие обстоятельства: проведенная УФНС России по Омской области повторная выездная налоговая проверка. В результате Конституционный суд вынес Постановление от 17.03.2009 г. № 5-П. В нем Конституционный Суд Российской Федерации отметил, «что подтверждение законности действий вышестоящего налогового органа в рассматриваемой ситуации означало бы, что суд одобряет возможность преодоления ад

[111] Определение Конституционного Суда РФ от 14.01.1999 N 4-О "По жалобе гражданки Петровой Ираиды Валерьяновны на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" //Вестник Конституционного Суда РФ", N 2, 1999.С.1.

министративным органом судебного решения путем принятия юрисдикционного акта. А также уточнил, что это могло бы поставить под сомнение существование принципа разделения властей, и назвал при этом действия налогового органа процедурой ревизии судебных актов»[112]

Учитывая вышеизложенное можно сделать вывод, что судебные способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков являются более эффективным по сравнению с досудебными способами. Однако, более продолжителен по времени, имеет свои проблемы а также требует больших материальных затрат. Но несмотря на это, налогоплательщики используют данный способ защиты.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В проведенном научном исследовании достигнута поставленная цель о получении нового научного знания о защите прав налогоплательщика в ходе современных методов налогового контроля, а также о самом налоговом контроле как сфере, где реализуются права налогоплательщика. Решены

[112] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 N 5-П "По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Варм" // Собрание законодательства РФ", 06.04.2009, N 14.С.3.

соответствующие задачи: исследован налоговый контроль с позиции взаимодействия налогоплательщика и налогового органа; исследованы формы и методы налогового контроля, а также дана им характеристика; выявлены основные проблемы, связанные реализацией и обеспечением прав налогоплательщика в ходе налогового контроля; изучены внесудебные и судебные способы защиты прав налогоплательщиков, правоприменительная практика и позиции высших судов.

В ходе исследования установлено, что выбранная тема выпускной квалификационной работы является действительно актуальной так, как налоговый контроль в значительно большей степени, по сравнению с другими разновидностями государственного контроля, затрагивает интересы физических и юридических лиц, в особенности хозяйствующих субъектов.

Исследование показало, что формы и методы налогового контроля являются достаточно глубокими и обширными. Давно существующая основная форма налогового контроля- проверка, дополнена такими формами как: проверка правильности применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, которая является самостоятельным видом проверки и налоговым мониторингом. Налоговый мониторинг заменяет камеральные и выездные налоговые проверки.

Методы налогового контроля на фоне развития безналичных платежей, совершенствование IT- платформ становятся более совершенными. Возвращается такая форма контроля, как отслеживание с большой точностью расходов налогоплательщика и сопоставление их с декларируемыми доходами. Появился автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями). К современным методам налогового

контрол я относитс я система о нлайн-контро льно-кассо вой техники и н ациональну ю систему ц ифровой мар кировки « Чест ный знак».

Также в хо де исследо вания уста новлено, что ос новные фор мы налогово го контрол я, в сочет ании со вс помогатель ными, а т акже при по мощи совре менных мето дов налого вого контро ля, позво лили налого вым органа м достичь хоро ших результ атов. Что н аглядно ви дно из отчет а Федераль ной налого вой службы № 2- Н К. Р езул ьтативност ь на одну про верку с 2017 го да по 2019 го д выросла в д ва раза. Кро ме того, н алоговым ор ганом на н ачальном эт апе эффект ивно предот вращаются н алоговые пр авонарушен ия.

Однако, не с мотря на эффе ктивность р аботы нало говых орга нов, сущест вуют и проб лемы, возн икающие вне рамок н алоговых про верок и проб лемы при осу ществлении к амеральных и в ыездных на логовых про верок.

Проб лемы, возн икающие вне р амок налого вых проверо к, немасшт абные по ср авнению с проб лемами, по являющимис я при про ведении на логовых про верок, но о ни затраги вают большо й круг нало гоплательщ иков, тем не ме нее по ни м как пра вило, не воз никает ни н алоговая, н и субсидиар ная и тем бо лее уголов ная ответст венность. А про ведение на логовых про верок, мо жет привест и не только к н алоговой от ветственност и, а иногд а к субсид иарной и к у головному прес ледованию.

Возникают проб лемы очень ч асто, по пр ичине того, что до лжностными л ицами госу дарственны х органов не соб людаются ос новополага ющие принц ипы налого вого контро ля.

На фоне воз никающих проб лем защита пр ав налогоп лательщико в гарантируетс я Конститу цией Росси йской Федер ации и Нало говым коде ксом.

В ходе исследования изучены и сформулированы основные способы судебной и в несудебной защиты.

Основу правового регулирования защиты прав налогоплательщиков составляют Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Федеральный конституционный закон "О Конституционном Суде Российской Федерации», Федеральный закон "О прокуратуре Российской Федерации". Важную роль также играют, правовые позиции высших судов (Конституционного Суда, Верховного Суда) разъясняющие положения законодательства и заполняющие пробелы в праве, тем самым создающие направление судам в их правоприменительной практике.

Что касается внесудебных способов защиты, то наиболее результативными и чаще всего используемыми являются: обжалование актов налогового органа в вышестоящий налоговый орган(административный); способ прокурорского реагирования; обращение к уполномоченному по защите прав предпринимателей.

Относительно способа самозащиты прав налогоплательщика, такой способ в предыдущие 3-5 лет налогоплательщики зачастую игнорировали. Однако в настоящее время становится все более востребованным.

Такой способ как обращение к органам исполнительной власти при проведении налогового контроля вообще малополезный. Президентский способ защиты при проведении налогового контроля не актуальный, и скорее всего данный способ применим для налогоплательщиков физических лиц.

Досудебное уре гулирование с поров, не все гда принос ит желаемые резу льтаты, на логоплател ьщики испо льзуют судеб ный способ з ащиты, ка к самый эффе ктивный, не с мотря на то, что о н продолжите льный по вре мени и затр атный матер иально.

Ис ки юридичес ких лиц и и ндивидуаль ных предпр инимателей об ос паривании не нормативны х актов на логовых ор ганов подве домственны арб итражным су дам. Иски ф изических л иц рассматр ивается су дом общей юр исдикции.

В хо де исследо вания уста новлено, что в н астоящее вре мя практик а рассмотре ния судами н алоговых с поров дост аточно обш ирна. В св язи с чем, Вер ховным судо м Российско й Федераци и на посто янной осно ве выпуска ются обзор ы по вопрос ам примене ния законо дательства.

Про веденное исследова ние позвол ило расшир ить теорет ическое пре дставление о н алоговом ко нтроле, пр авах налого плательщик а и их защ ите. Сформу лированные в р аботе поло жения и сде ланные выво ды могут б ыть использо ваны в да льнейшем в д анной област и знаний.

Список использованных источников

Нормативно-правовые а кты

1. Конституция Росс ийской Федер ации"(при нята всенаро дным голосо ванием 1 2.12.1993 с из менениями, о добренными в хо де общеросс ийского го лосования 01.07. 2020) // http://www.pravo.gov.ru, 04.07.20 20.
2. Федеральный ко нституцион ный закон от 21.07.1 994 N 1-ФКЗ (в действ. ре д.) "О Конст итуционном Су де Российс кой Федера ции" // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации. 25.07.1 994. N 13. Ст. 1447; http://www.pravo.gov.ru
3. Арбитражный про цессуальны й кодекс Росс ийской Федер ации" от 24.07. 2002 N 95- ФЗ (в действ. ре д.) // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации. 29.07. 2002. N 30. Ст. 301 2; http://www.pravo.gov.ru
4. Кодекс адм инистратив ного судопро изводства Росс ийской Федер ации от 08.0 3.2015 N 21- ФЗ (в де йств. ред.) // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации. 09.0 3.2015. № 10. Ст.1 391; http://www.pravo.gov.ru
5. Налоговый ко декс Росси йской Федер ации(част ь первая)" от 31.07.1 998 N 146- ФЗ (в действ. ре д.) // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации. 03.08.1 998. N 31. Ст. 38 24; http://www.pravo.gov.ru
6. Федеральный з акон от 17.01.1 992 N 2202-1 (в действ. ре д.) "О про куратуре Росс ийской Федер ации" // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации. 20.11.1 995. N 47. Ст. 447 2; http://www.pravo.gov.ru
7. Федеральный з акон от 03.1 2.2012 N 2 30- ФЗ (в де йств. ред.)"О ко нтроле за соот ветствием р асходов ли ц, замещаю щих государст венные дол

жности, и иных лиц их доходам"//Собрание законодательства Российской Федерации. 10.12.2012. N 50. Ст. 6953; http://www.pravo.gov.ru

8. Федеральный закон от 08.06.2015 N 140-ФЗ (в действ. ред.) "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" Собрание законодательства Российской Федерации. 15.06.2015. N 24. Ст. 3367; http://www.pravo.gov.ru
9. Федеральный закон от 27.11.2018 N 422-ФЗ (в действ. ред.) "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" Собрание законодательства Российской Федерации. 03.12.2018. N 49. Ст. 7494; http://www.pravo.gov.ru
10. Федеральный закон от 18.07.2011 N 227-ФЗ (в действ. ред.) "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" // Собрание законодательства Российской Федерации. 25.07.2011. N 30 (ч. 1). Ст. 4575; http://www.pravo.gov.ru
11. Федеральный закон от 07.07.2003 N 104-ФЗ (в действ. ред.) "О признании утратившими силу положений законодательных актов Российской Федерации в части налогового контроля за расходами физических лиц"// Собрание законодательства Российской Федерации. 14.07.2003. N 28. Ст. 2873
12. Федеральный закон от 02.05.2006 N 59-ФЗ (в действ. ред.) "О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации"// Собрание законодательства Российской Федерации. 08.05.2006. N 19. Ст. 2060; http://www.pravo.gov.ru

13. Федеральный закон от 07.05.2013 N 78- ФЗ (в действ. ред.) "Об уполномоченных по защите прав предпринимателей в Российской Федерации"// Собрание законодательства Российской Федерации. 13.05.2013. N 19. Ст. 2305; http://www.pravo.gov.ru
14. Федеральный закон от 28.12.2020 N 470-ФЗ (в ред. От 28.12.2020) «О внесении изменений в статью 74.1 части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 30.12.2019. N 52. Ст. 7788; http://www.pravo.gov.ru
15. Указ Президента РФ от 17.02.2010 N 201(в действ. ред.) "Об Управлении Президента Российской Федерации по работе с обращениями граждан и организаций"// Собрание законодательства Российской Федерации. 22.02.2010. N 8. Ст.838
16. Указ Президента РФ от 17.02.2010 N 879 (в дейст в. ред.) « Об Уполномоченном при Президенте Российской Федерации по защите прав предпринимателей» // Собрание законодательства Российской Федерации. 25.06.2012. N 26. Ст. 3509; http://www.pravo.gov.ru
17. Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 N 693 (в действ. ред.) "О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств(территорий)"//Собрание законодательства Российской Федерации. 25.06.2018. N 26. Ст. 3858; http://www.pravo.gov.ru
18. Приказ Минфина РФ N 20н, МНС РФ N ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 (в действ. ред.) "Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.06.1999 N 1804) // Бюллетень нор

мативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 27, 05.07.1999

19. Приказ Генпрокуратуры РФ от 09.06.2009 N 193 (в действ. ред.) "Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах"// Законность", N 8, 2009
20. Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (в действ. ред.) "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)" // http://www.pravo.gov.ru, 24.12.2018
21. Приказ ФНС РФ от 11.04.2011 N ММВ-7-4/260@ (в действ. ред.) "Об утверждении Кодекса этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы" // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22. Приказ ФНС Росс ии от 26.11. 2012 N ММВ-7-1 3/907@ (в де йств. ред.) "Об ут верждении фор м документо в, применяе мых при про ведении и офор млении резу льтатов про верки полнот ы исчислен ия и уплат ы налогов в с вязи с совер шением сде лок между вз аимозависи мыми лицам и, основан ий и поряд ка продлен ия срока про ведения про верки полнот ы исчислен ия и уплат ы налогов в с вязи с совер шением сде лок между вз аимозависи мыми лицам и, требова ний к сост авлению акт а проверки по лноты исчис ления и уп латы налого в в связи с со вершением с делок между вз аимозависи мыми лицам и" (вместе с " Ос нованиями и пор ядком прод ления срок а проведен ия проверк и полноты исч исления и у платы нало гов в связ и с соверше нием сдело к между вз аимозависи мыми лицам и", "Требо ваниями к сост авлению акт а проверки по лноты исчис ления и уп латы налого в в связи с со вершением с делок между вз аимозависи мыми лицам и") // Бюл летень нор мативных а ктов федер альных орг анов испол нительной в ласти". N 2 2. 03.06.201 3

23. Приказ ФНС Росс ии от 30.05. 2007 N ММ- 3-06/333@ (ре д. от 10.05. 2012) "Об ут верждении Ко нцепции систе мы планиро вания выез дных налого вых проверо к"// Докуме нты и комме нтарии". N 1 2. 13.06.2007

24. Приказ ФНС Росс ии от 03.11. 2020 N ЕД-7-17/78 9@ "Об утвер ждении Переч ня иностра нных госуд арств (терр иторий), с ко мпетентным и органами котор ых осущест вляется авто матический об мен страно выми отчет ами"//http:// p ravo.gov.ru, 10.12.20 20

25. Федеральная н алоговая с лужба Росс ии письмо от 06.10. 2020 N ЕД- 20-15/129 "О про ведении ка меральных про верок нало говых декл араций

по НДС" // полная версия письма размещена в электронной правовой базе УНП: e.gazeta-unp/npd

26. Федеральная налоговая служба России письмо от 13.09.2012 N АС-4-2/15309@ «О налоговых проверках»// Официальные документы", N 35, 25.09-01.10.2012

27. Федеральная налоговая служба России письмо от 16.07.2013 N АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020) "О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок" // "Официальные документы", N 28, 06-12.08.2013

28. Федеральная налоговая служба России письмо от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России)// Официальные документы", N 35, 26.09-02.10.2017

Судебные акты и правоприменительные акты

1. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 01.12.1997 N 18-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 1 Федерального закона от 24 ноября 1995 года "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вс

ледствие катастрофы на Чернобыльской АЭС" // Собрание законодательства Российской Федерации", 15.12.1997, N 50.

2. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16.07.2004 N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева"//Собрание законодательства Российской Федерации", 26.07.2004, N 30.
3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27.01.2004 N 1-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений пункта 2 части первой статьи 27, частей первой, второй и четвертой статьи 251, частей второй и третьей статьи 253 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Российской Федерации"// Собрание законодательства Российской Федерации ", 02.02.2004, N 5.
4. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.03.1997 N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации ", 31.03.1997, N 13.
5. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 N 3-П "По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой закрытого акционерного об

щества "Востокнефтересурс"// Собрание законодательства Российской Федерации ", 05.03.2001, N 10.

6. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.02.2015 N 2-П "По делу о проверке конституционности положений пункта 1 статьи 6, пункта 2 статьи 21 и пункта 1 статьи 22 Федерального закона "О прокуратуре Российской Федерации" в связи с жалобами межрегиональной ассоциации правозащитных общественных объединений " Агора", межрегиональной общественной организации" Правозащитный центр " Мемориал", международной общественной организации" Международное историко-просветительское, благотворительное и правозащитное общество " Мемориал", региональной общественной благотворительной организации помощи беженцам и вынужденным переселенцам " Гражданское содействие", автономной некоммерческой организации правовых, информационных и экспертных услуг " Забайкальский правозащитный центр", регионального общественного фонда " Международный стандарт" в Республике Башкортостан и гражданки С. А. Ганнушкиной // http://www.pravo.gov.ru, 20.02.2015.
7. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11.05. 2005 N 5-П " По делу о проверке конституционности статьи 405 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с запросом Курганского областного суда, жалобами Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, производственно-технического кооператива "Содействие", общества с ограниченной

ответстве нностью " К арелия" и р яда гражда н"//Собран ие законод ательства Росс ийской Федер ации ", 30.05. 2005, N 22.

8. Постановление Ко нституцион ного Суда Росс ийской Федер ации от 28.10.1 999 N 14- П " По делу о про верке конст итуционност и статьи 2 ФЗ о в несении из менений и до полнений в З акон РФ "О н алоге на пр ибыль пред приятий и ор ганизаций" в с вязи с жалобо й ОАО Энер гомашбанк"// Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации ", 08.11.1 999, N 45.
9. Постановление Ко нституцион ного Суда Росс ийской Федер ации от 17.0 3.2009 N 5- П "По делу о про верке конст итуционност и положени я, содержа щегося в абз ацах четверто м и пятом пу нкта 10 ст атьи 89 На логового ко декса Росс ийской Федер ации, в св язи с жалобо й общества с о граниченно й ответстве нностью "В арм" // Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации ", 06.04. 2009, N 14.
10. Определе ние Конститу ционного Су да Россий ской Федера ции от 06.07. 2010 N 933-О-О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы общест ва с огран иченной от ветственност ью" Торгов ый дом "Про мышленная те хника" на н арушение ко нституцион ных прав и с вобод пункто м 3 статьи 8 9 Налогово го кодекса Росс ийской Федер ации" . До кумент опуб ликован не б ыл. Досту п из справ. – пр авовой систе мы « Консультант Плюс».
11. Определе ние Конститу ционного Су да Россий ской Федера ции от 06.07. 2010 N 1084- О-О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы граж данина Шка пова Алекс андра Стан ислававича н а нарушение е го конститу ционных пр ав статьей 2 35, абзаце м вторым пу нкта 1 стат ьи 236, пу нктом 2 ст атьи 252, по дпунктом 1 пу нкта 1 стат ьи 264 и пу

нктом 3 ст атьи 273 Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации" // " Вест ник Конститу ционного Су да Российс кой Федера ции ", N 2, 2011.

12. Определе ние Конститу ционного Су да Российс кой Федера ции от 07.06. 2001 N 141- О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы общест ва с огран иченной от ветственност ью " Кавказтр ансгаз" на н арушение ко нституцион ных прав и с вобод пункто м 4 статьи 81 Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации". Доку мент опубл икован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы «Консул ьтантПлюс».

13. Определе ние Конститу ционного Су да Российс кой Федера ции от 04.1 2.2003 N 44 2- О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы закр ытого акцио нерного об щества "БАО-Т" н а нарушение ко нституцион ных прав и с вобод абза цем первым пу нкта 3 и пу нктом 12 ст атьи 40 На логового ко декса Росс ийской Федер ации" Доку мент опубл икован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы« Консул ьтант Плюс».

14. Определе ние Конститу ционного Су да Российс кой Федера ции от 16.07. 2013 N 117 3- О "По з апросу Арб итражного су да города Мос квы о провер ке конститу ционности пу нкта 16 ст атьи 1 Федер ального за кона "О внесе нии измене ний в част ь вторую Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации и отде льные зако нодательные а кты Российс кой Федера ции" и част и 3 статьи 2 Фе дерального з акона "О в несении из менений в г лаву 26 част и второй Н алогового ко декса Росс ийской Федер ации" Доку мент опубл икован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы «Консул ьтант Плюс».

15. Определе ние Конститу ционного Су да Российс кой Федера ции от 25.07. 2001 N 138- О " По ходатайст ву Министерст ва Российс кой Федера ции

по нало гам и сбор ам о разъяс нении Пост ановления Ко нституцион ного Суда Росс ийской Федер ации от 12 о ктября 1998 го да по делу о про верке конст итуционност и пункта 3 ст атьи 11 За кона Росси йской Федер ации "Об ос новах нало говой систе мы в Росси йской Федер ации"// Собр ание законо дательства Росс ийской Федер ации", 06.08. 2001, N 32.

16. Определе ние Конституц ионного Су да Российс кой Федера ции от 04.07. 2017 N 1440-О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы граж данина Бунее ва Сергея Петро вича на нару шение его ко нституцион ных прав по ложениями ст атей 146, 15 3, 154, 247 - 24 9 и 274 На логового ко декса Росс ийской Федер ации"//Доку мент опубл икован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы« КонсультантПлюс».

17. Определе ние Конституц ионного Су да Российс кой Федера ции от 25.01. 2007 N 95-О-О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы граж данки Чере мисиной Ол ьги Николае вны на нару шение ее ко нституцион ных прав по ложениями абз аца первого ст атьи 87, пу нктов 1 и 4 ст атьи 100 и пу нкта 1 стат ьи 101 Нало гового коде кса Российс кой Федера ции"// Доку мент опубл икован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы «КонсультантПлюс».

18. Определе ние Конституц ионного Су да Российс кой Федера ции от 29.0 9.2015 N 1844- О "Об от казе в при нятии к расс мотрению ж алобы общест ва с огран иченной от ветственност ью "Продово льственная б аза N 4" н а нарушение ко нституцион ных прав и с вобод подпу нктом 7 пу нкта 1 стат ьи 31 Нало гового коде кса Российс кой Федера ции" // До кумент опуб ликован не б ыл. Доступ из с прав.- пра вовой систе мы « Консу льтант Плюс».

19. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 14.01.1999 N 4-О "По жалобе гражданки Петровой Ираиды Валерьяновны на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" //Вестник Конституционного Суда Российской Федерации ", N 2, 1999.

20. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07. 2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Документ опубликован не был. Данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ 27.08. 2013.

21. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 55 (ред. от 27.06. 2017) "О применении арбитражными судами обеспечительных мер" // Вестник ВАС РФ", N 12, декабрь, 2006.

22. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06. 2007 N 2662/07 по делу N А19-5641/06-10 // Вестник ВАС РФ", 2007, N 10.

23. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 26.02.2013 N 156 « Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел о применении оговорки о публичном порядке как основания отказа в признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений» // Вестник ВАС РФ", N 5, май, 2013.

24. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 « Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ", N 3, 2006(Обзор).

25. Постановление Верховного Суда РФ от 26.04.2019 N 9-АД19-10//Документ опубликован не был. Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс».
26. Апелляционное определение Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 27.08.2019 N АПЛ19-333 «Об оставлении без изменения решения Верховного Суда РФ от 10.06.2019 N АКПИ19-296, которым был признан частично недействующим абзац седьмой письма Федеральной налоговой службы от 16.10.2015 N СД-4-3/18072». Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
27. Определение Верховного Суда РФ от 29.11.2019 N 308-ЭС19-22882 по делу N А61-7209/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
28. Определение Верховного Суда РФ от 19.02.2015 N 305-КГ14-8579 по делу N А40-110822/13// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
29. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017)" (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017)(ред. от 26.04.2017)// "Бюллетень Верховного Суда РФ", N 1, январь, 2018.
30. Постановление Федерального Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.06.2012 по делу N А29-8135/2011// Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы« КонсультантПлюс».
31. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 14.06.2018 по делу N А31-2070/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы« КонсультантПлюс».

32. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 N Ф04-611/2020 по делу N А27-17275/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
33. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12.12.2019 N Ф04-5659/2019 по делу N А27-15033/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».
34. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 N Ф09-9691/19 по делу N А50-17644/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
35. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.12.2019 N Ф06-41583/2018 по делу N А12-6972/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».
36. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 27.01.2015 № Ф06-19156/2015 по делу N А57-4002/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы « Консультант Плюс».
37. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2019 N Ф07-7659/2019 по делу N А13-10163/2017// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
38. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 08.08.2019 N Ф07-7939/2019 по делу N А52-1715/2018 // Документ

опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы« Консультант Плюс».

39. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2015 N Ф07-2690/2015 по делу N А56-25906/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы« Консультант Плюс».

40. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 28.06.2016 N Ф10-1938/2016 по делу N А64-4223/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс».

41. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 10.11.2015 N Ф10-3350/2015 по делу N А36-6109/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».

42. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2017 N Ф05-4127/2015 по делу N А40-41225/14// Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы« Консультант Плюс».

43. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.11.2015 N Ф05-15093/2015 по делу N А40-175896/14// Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс».

44. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.02.2015 N Ф05-852/2015 по делу N А40-56679/14 // Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант Плюс».

45. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 17.09.2015 N Ф08-6465/2015 по делу N А32-31456/2014// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».

46. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу А27-17275/2019// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

47. Апелляционное определение Астраханского областного суда от 18 ноября 2015 г. по делу N 33-3777/2015// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».

48. Апелляционное определение Суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 17 ноября 2014 г. по делу N 33-2814/2014// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».

49. Апелляционное определение Ростовского областного суда от 30 октября 2014 г. по делу N 33-14672/2014// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы « Консультант Плюс».

50. Апелляционное определение Красноярского краевого суда от 27 октября 2014 г. по делу N 33-10276/2014// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

51. Апелляционное определение Пермского краевого суда от 10 сентября 2014 г. по делу N 33-7638/2014// Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы« Консультант Плюс».

52. Определение Московского областного суда от 07.02.2008 по делу N 33-9149. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы « КонсультантПлюс».

Иная литер атура:

1. Арзуманова Л. Л. Правовое ре гулирование ф инансового ко нтроля в Росс ийской Федер ации: проб лемы и перс пективы: мо нография / Л. Л. Арзумано ва, О.В. Бо лтинова, О. Ю. Бубнова и др.; от в. ред. Е. Ю. Грачева. М.: НО РМА, ИНФРА- М, 2013. 384
2. Бурова А.С. Н алоговое пр аво: учебн ик для бак алавров / А.С. Буро ва, Е.Г. В асильева, Е.С. Губе нко и др.; по д ред. И.А. Ц инделиани. 2-е из д. М.: Прос пект, 2016. 5 28 с.
3. Бадмаев Б. Г. Финансо вое право: учеб ник для ба калавров / Б. Г. Бадмаев, А. Р. Батяева, К.С. Бе льский и др.; по д ред. И.А. Ц инделиани. 3-е из д. М.: Прос пект, 2016. 656 с.
4. Грундел Л. П. Налоговое ре гулирование тр ансфертного це нообразова ния в Росс ии: учебни к. / Грунде л Л.П., Ма лис Н.И. М.: М агистр, ИНФ РА-М, 2015. 256 с.
5. Ильин А.Ю. Взаимосо гласительн ые процедур ы при разре шении нало говых споро в в досудеб ном порядке: мо нография / А. Ю. Ильин, А. А. Копина, И. И. Кучеров и др.; от в. ред. А. Ю. Ильин. М.: Прос пект, 2017.С. 23.
6. Суркова С. В. Подача ж алобы в Вер ховный Суд // По дготовлен д ля системы Ко нсультантП люс. Досту п из справ.- пр авовой систе мы «Консул ьтант плюс». 20 20
7. Тютин Д.В. Н алоговое пр аво: Курс ле кций // По дготовлен д ля системы Ко нсультантП люс. Досту п из справ.- пр авовой систе мы «Консул ьтант плюс». 20 20

8. Цинделиани И.А., Чуряев А.В. Налоговые споры. Особенности рассмотрения в судах общей юрисдикции: научно-практическое пособие. Москва: Проспект, 2017.С.11.
9. Шмелев Ю. Д. Налоговый контроль за расходами физических лиц как инструмент противодействия коррупции // Финансы. 2020. N 6. С. 31 - 35.

Интернет ресурсы:

1. Официальный веб-сайт правительства Соединенных Штатов https://www.irs.gov/ru/about-irs/the-agensy-its-mission-and-statutory-authority (дата обращения 27.11. 2020г.)
2. Официальный сайт Финансового управления США https://zagranportal.ru/ssha/finansy-ssha/nalogi-v-ssha.html (дата обращения 20.11. 2020г.)
3. Википедия - свободная энциклопедия https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговая_система_Китайской_Народной_Республики (дата обращения 20.11. 2020г.)
4. Википедия - свободная энциклопедия https://ru.wikipedia.org/wiki/Налоговая_система_Франции (дата обращения 20.11. 2020г.)
5. Официальный сайт Министерства по налогам и Сборам Республики Беларусь http://www.nalog.gov.by (дата обращения 20.11. 2020г.; 18.12.2020г.)
6. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/ (дата обращения 13.12.2020г.; 19.12.2020г.)

7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/gos_inf/4045827/ (дата обращения 20.12.2020г.)
8. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn53/news/activities_fts/10017355/ (дата обращения 20.12.2020г.)
9. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России https://www.nalog.ru/rn42/apply_fts/pretrial/9616238// (дата обращения 22.12.2020г.)
10. Официальный сайт РБК https://www.rbc.ru/economics/19/12/2018c1a40ab9a794792c6baec3d (дата обращения 19.12.2020г.)
11. Официальный сайт Министерства юстиции Кыргызской Республики http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445(дата обращения 18.12.2020г.)
12. Сайт законодательство Казахстана https://kodeksy-kz.com/ka/nalogovyj_kodeks/69.htm (дата обращения 18.12.2020г.)
13. Сайт Эстонского юридического бюро «OÜ HUGO» https://www.juristaitab.ee/sites/www.juristaitab.ee/files/elfinder/ru-seadused/ЗАКОН%20О%20НАЛОГООБЛОЖЕНИИ% (дата обращения 18.12.2020г.)
14. Электронный журнал «Налоговед» https://e.nalogoved.ru/735144 (дата обращения 18.12. 2020г.)
15. Бажов В. «Налоговые проверки в Китае». https://zen.yandex.ru/media/chinalogist/nalogovye-proverki-v-kitae-osnovnye-pravila (дата обращения 18.12. 2020г.)

16. Официальный сайт журнала «Главная книга» https://glavkniga.ru/situations/k509315 (дата обращения 20.12.2020г.)
17. Официальный сайт «Клерк» https://www.klerk.ru/buh/articles/471297/ (дата обращения 20.12.2020г.)
18. Официальный сайт Уполномоченного по защите прав предпринимателей России https://ombudsmanbiz.ru/rabota-s-obrashhenijami/#6 (дата обращения 23.12.2020г.)
19. Официальный сайт Уполномоченного по защите прав предпринимателей Кемеровской области http://ombudsmanbiz42.ru/istorii-uspekha/905-istorii-uspekha-po-rezulttatam-raboty (дата обращения 23.12. 2020г.)
20. Официальный сайт Управления Президента по работе с обращениями граждан http://letters.kremlin.ru/digests/245 (дата обращения 26.12.2020г.)
21. Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации https://vsrf.ru/about/info/court/general/ (дата обращения 25.12.2020г.)
22. Официальный сайт Арбитражного суда Кемеровской области http://kemerovo.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020г.)
23. Официальный сайт Седьмого арбитражного апелляционного суда. http://7aas.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020г.)
24. Официальный сайт Арбитражного суда Западно –Сибирского округа. http://faszso.arbitr.ru/ (дата обращения 25.12.2020г.)
25. Официальный сайт «Компании TAXADVISOR» http://blog.taxadvisor.ru/statistika-naloghovykh-sporov-za-2019-ghod/ (дата обращения 25.12.2020г.)