

*На правах рукописи*

**ПУЗЫРЕВА**  
**Елена Александровна**

**НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ В СИСТЕМЕ  
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ  
(ПРАВОВОЙ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ АСПЕКТЫ)**

Специальность: 12.00.14 – административное право,  
финансовое право, информационное право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва — 2009

Работа выполнена на кафедре уголовно-правовых и специальных дисциплин ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

Научный руководитель - доктор юридических наук, профессор  
**Петров Семен Михайлович**

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор  
**Костенников Михаил Валерьевич**

кандидат юридических наук, доцент  
**Косаренко Николай Николаевич**

Ведущая организация - **ГОУ ВПО «Московский городской университет управления Правительства Москвы»**

Защита диссертации состоится «29» октября 2009 г. в «15.30» часов на заседании диссертационного совета Д 521.004.06 при ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан «\_\_\_» сентября 2009 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Белоусова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования** определяется теоретической и практической значимостью вопросов, касающихся нормативно-правового регулирования порядка проведения налоговых проверок.

Важность формирования единого концептуального подхода к совершенствованию организационно-правовых основ налоговой проверки, как важнейшей формы налогового контроля, обусловило выбор темы диссертационного исследования.

Налоговые проверки играют главную роль в системе налогового контроля. Проверка является основным инструментом контрольной деятельности налоговых органов, позволяющим наиболее полно и основательно проверить правильность уплаты налогов (сборов) и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах. Остальные формы налогового контроля зачастую используются в качестве вспомогательных мероприятий выявления налоговых нарушений или в целях сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки. От эффективности правовых норм о налоговых проверках в значительной степени зависят обеспечение законности и правопорядка в сфере контроля над взиманием налогов и сборов, предотвращение налоговых правонарушений. В налоговом законодательстве не урегулированы многие процедурные, оперативно-процессуальные, организационно-правовые аспекты проведения налоговых проверок. Не отработан в полной мере механизм правового регулирования взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, порядок осуществления налоговых проверок и рассмотрения результатов их проведения.

Нормативно-правовое регулирование налоговых проверок находится в стадии постоянного развития и совершенствования. Формирование и развитие организации и проведения налоговых проверок происходит в условиях радикального изменения экономических отношений и становления

принципиально нового налогового законодательства, создающего основы для разработки современных теоретических моделей правовых институтов налогового права, включая институт налогового контроля.

Новым этапом законодательного регулирования налоговых проверок стало совершенствование налогового администрирования в рамках Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ<sup>1</sup>. Анализ последних изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части регламентирования налоговых проверок является актуальным аспектом диссертационного исследования.

Вместе с тем, правоприменитель по-прежнему сталкивается с многочисленными проблемами, обусловленными несовершенством соответствующих юридических конструкций, с наличием несоответствий, а также с отсутствием вообще какого-либо правового регулирования соответствующих правоотношений, что и ведет к необходимости изучать проблему и разрабатывать комплекс мер, способствующих повышению качества правового регламентирования налоговых проверок.

Для юридической науки также представляется актуальным систематизировать накопленные теоретические и практические знания в сфере организации проведения налоговых проверок и сформулировать предложения по совершенствованию их организационного обеспечения. Анализ организации работы органов налогового контроля зарубежных стран, является хорошим источником для заимствования передового международного опыта, выделения элементов, которые действительно способны повысить эффективность деятельности российских контрольных органов по проведению налоговых проверок.

**Степень разработанности темы и круг источников.** Теоретико-правовое исследование нормативно-правового регулирования налоговых

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования" (далее – Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ)// СЗ РФ. 2006. N 31 (1 ч.). Ст. 3436.

проверок является относительно новой темой для российской юридической науки. Комплексных научных исследований, связанных с данной проблематикой, в отечественной юридической науке за последние пять лет не проводилось.

Ученые различных направлений правовой науки всегда уделяли значительное внимание институту налогового контроля. В науке финансового, налогового, административного права и теории управления институт налогового контроля рассматривался и рассматривается в разных аспектах. В советский период теоретические основы налогового контроля в рамках финансового права исследованы в работах В.К. Андреева, В.В. Бесчеревных, К.С. Бельского, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, А.М. Гурвича, С.В. Запольского, М.И. Пискотина, Е.А. Ровинского, В.М. Родионовой, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина и других. В последние годы изучению налогового контроля в общем контексте финансового и налогового права посвящены работы К.С. Бельского, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, Г.А. Гаджиева, Е.Ю. Грачевой, О.Н. Горбуновой, В.И. Гуреева, Р.Ф. Захаровой, М.Ф. Ивлиевой, В.В. Ильина, М.В. Карасевой, Т.В. Конюховой, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, Ю.А. Крохиной, Н.П. Кучерявенко, Н.А. Куфаковой, М.Ю. Орлова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, В.М. Симонова, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, Г.А. Тосуняна, А.А. Федулова, Н.И. Химичевой, Э.М. Цыганкова и других.

Институту налогового контроля посвящено немало диссертационных работ<sup>2</sup>, монографических исследований, научных публикаций, учебных

---

<sup>2</sup> Нелюбин Д.Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2003. 185 с.; Дружинин В.Н. Совершенствование правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2004. 212 с.; Головин А.Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2005. 224 с.; Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: дисс. ... канд. юр. наук. Воронеж, 2005. 268 с.; Захарова Н.А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2006. 186с.; Садовская Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: дисс. ... канд. юр. наук. Тюмень, 2007. 233 с.; Ильин

пособий. При этом незначительное количество работ посвящено налоговым проверкам<sup>3</sup>. Кроме того, в связи с внесением Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ изменений в Кодекс, они в значительной степени утратили свою новизну. Кардинальное реформирование контрольной деятельности государства в целом и налоговой администрации в частности, законодательные новеллы, практика их применения требуют постоянного и комплексного научного изучения.

Нормативную базу исследования составили: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, акты Министерства Финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Государственного таможенного комитета Российской Федерации.

В работе над диссертационным исследованием также использованы судебные акты Конституционного суда Российской Федерации, Высшего арбитражного суда Российской Федерации, акты арбитражных судов федеральных округов Российской Федерации.

**Объектом исследования** являются общественные правоотношения, складывающиеся в процессе нормативно-правовой регламентации налоговых проверок.

**Предмет исследования** – нормы конституционного, административного, финансового, налогового права, посредством которых осуществляется нормативно-правовая регламентация налоговых проверок.

---

А.Ю. Формирование организационно-правового механизма налогового контроля в современных условиях: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2007. 204 с.; Суругин Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2007. 227 с.; Нарусов М.М. Ответственность и судебная практика по делам о нарушениях порядка осуществления налогового контроля: автореф. дисс. ... канд. юр. наук. М., 2008. 30 с.

<sup>3</sup> Уткин В.В. Правовое регулирование налоговых проверок в Российской Федерации: дисс. ... канд. юр. наук. Саратов, 2004. 162 с.; Полтева А.М. Правовые и организационные основы проведения камеральной налоговой проверки: дисс. ... канд. юр. наук. М., 2008. 183 с.

**Целью исследования** является анализ сущности и особенностей законодательного регулирования, а также организации проведения налоговых проверок, определение их места и роли в системе налогового контроля, выявление недостатков нормативно-правовой регламентации и формулирование предложений, направленных на совершенствование законодательства в данной сфере.

Достижение поставленной цели исследования возможно путем решения следующих **задач**:

- проанализировать теоретические основы налогового контроля;
- раскрыть сущность налогового контроля и обосновать его понятие;
- раскрыть юридическое содержание форм, методов и видов налогового контроля;
- проанализировать систему органов налогового контроля;
- исследовать проблемы нормативно-правового регулирования налоговых проверок;
- исследовать проблемы нормативно-правового регулирования порядка рассмотрения результатов налоговой проверки и вынесения по ним решения;
- выявить проблемы и перспективы совершенствования российского законодательства о налогах и сборах, и разработать конкретные рекомендации по устранению пробелов и коллизий;
- предложить организационно-правовые мероприятия по совершенствованию контрольной работы налоговых органов с учетом последних изменений налогового законодательства.

**Методологической основой исследования** являются общенаучные и частнонаучные методы познания, в том числе: сравнительно - правовой, системно-структурный, формально – логический, метод технико–юридического анализа и другие методы, используемые в ходе правовых исследований. Использование данных методов познания позволило изучить рассматриваемые объекты в целостности, взаимосвязи, всесторонне и объективно.

**Эмпирическую базу исследования** составили: решения арбитражных судов по делам о нарушениях налогового законодательства Российской Федерации, постановления Высшего арбитражного суда Российской Федерации, затрагивающие вопросы осуществления налогового контроля, решения и определения Конституционного суда Российской Федерации, посвященные налоговым правоотношениям, материалы выездных и камеральных налоговых проверок, статистические и аналитические данные, зарубежный опыт организации налогового контроля, изложенный в отечественной литературе, а также личный опыт автора по участию в рассмотрении судебных дел с налогоплательщиками, полученный в период работы в налоговой инспекции.

**Научная новизна** исследования заключается в том, что впервые на современном этапе развития налоговых отношений в России проведено системное исследование проблем нормативно-правового регулирования налоговых проверок. Проведен комплексный анализ мер, принятых законодателем с целью совершенствования организации налоговых проверок в рамках Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ. Выявлены пробелы и противоречия в нормативно-правовой регламентации порядка проведения налоговых проверок, сформулированы и обоснованы предложения по совершенствованию законодательства в этой области.

В диссертации обобщены и систематизированы основные подходы к определению понятия налоговый контроль, его цели, задач, предмета, объекта, субъектов, форм, методов и видов; предложены дефиниции следующих понятий: "налоговый контроль", "мероприятие налогового контроля", "форма налогового контроля", "налоговая проверка"; сформулированы модели новых редакций статей Налогового Кодекса Российской Федерации. На основе анализа зарубежного опыта организации налогового контроля, предложены организационные меры, направленные на повышение эффективности налоговых проверок в Российской Федерации.

**На защиту выносятся следующие основные положения**



## **диссертационного исследования:**

1. Вывод о том, что сущность налогового контроля выражается в управленческой деятельности уполномоченных государственных органов с использованием форм и методов контроля за соблюдением подконтрольными субъектами норм налогового законодательства, и состоит в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку того, как управляемый подконтрольный объект выполняет установленные предписания. Налоговый контроль – это не статическая система, а постоянно развивающийся динамичный, совершенствующийся институт, входящий в единую систему государственного управления. Налоговый контроль определяется не только как особая деятельность уполномоченных органов, но и как функция и элемент государственного управления. И та, и другая сторона налогового контроля находятся в неразрывном единстве.

2. *Налоговый контроль определяется как деятельность уполномоченных органов по проверке соблюдения требований законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, проводимая в целях предотвращения налоговых правонарушений, а также восстановления нарушенных прав, недопущения таких нарушений в будущем и принятия решений в соответствии с законодательством.*

3. Положение о необходимости нормативного регулирования проведения налоговыми органами профилактических мероприятий. Предлагается внести изменения в статью 6 Закона о налоговых органах: после слов *"главными задачами налоговых органов являются"* дополнить словами *"предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах с применением законодательно установленных мер"*.

4. Предложение по внесению в статью 82 НК РФ дефиниций "формы" и "мероприятия" налогового контроля. Предлагается дополнить статью 82 НК РФ, следующим содержанием: *"Под формой налогового контроля в статьях настоящего Кодекса понимаются установленные нормами*

*законодательства о налогах и сборах способы организации, осуществления и формального закрепления результатов налогово-контрольной деятельности, представляющих собой единую систему действий уполномоченных органов по выполнению конкретных задач налогового контроля.*

*Под мероприятием налогового контроля в статьях настоящего Кодекса понимается совокупность объединенных общей конкретной целью действий должностных лиц налоговых органов, связанных с проведением проверки выполнения налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком сбора требований законодательства о налогах и сборах, осуществлением необходимых исследований (испытаний), экспертиз, оформлением результатов и принятием мер по результатам проведения мероприятия по контролю".*

5. Вывод о целесообразности разграничения форм и мероприятий налогового контроля в современном налоговом законодательстве, с учетом сложившейся практики. Предлагается дополнить статью 82 НК РФ следующими положениями:

*"Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции в формах учета налогоплательщиков, камеральных налоговых проверок, а также выездных налоговых проверок.*

*Налоговые органы при осуществлении налогового контроля проводят такие налогово-контрольные мероприятия, как исследование первичных документов, инвентаризация, проведение экспертизы, допрос свидетеля, осмотр, выемка документов и предметов в порядке, определенном настоящим Кодексом.*

*Проведение налогового контроля в иных формах и (или) с использованием иных мероприятий налогового контроля не допускается".*

6. Определение понятия налоговой проверки как комплекса процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за

*соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов и налоговым агентом законодательства о налогах и сборах путем сопоставления отчетных данных проверяемого лица с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.*

7. Предложение о дополнении пункта 2 статьи 89 НК РФ указанием на то, что *"положения данной статьи не распространяются на обособленные подразделения проверяемой организации, которые не имеют статуса филиала или представительства"*. В дополнение к этому, следует изложить абзац 2 пункта 7 статьи 89 НК РФ в следующей редакции: *"Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты только региональных и (или) местных налогов"*.

8. Вывод о том, что действующая формулировка пункта 2 статьи 88 НК РФ допускает расширительное толкование закрепленных в данном пункте правовых норм о документах, подтверждающих в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (НДС). В диссертации обосновывается заключение о том, что только в случае камеральной проверки декларации по НДС, в которой заявлено возмещение налога, инспекция вправе истребовать документы, подтверждающие налоговые вычеты.

9. Положение о несовершенстве законодательного регулирования камеральных проверок организаций, осуществляющих экспортные операции, и необходимости внесения изменений в налоговое законодательство, предусматривающих допустимость учета информации о налогоплательщике, полученной за пределами трехмесячного срока, исключительно в случаях совершения им экспортных операций.

10. Вывод о том, что статья 88 НК РФ должна содержать прямое указание на обязанность налогового органа направить требование о внесении исправлений в документы, представленные налогоплательщиком в составе

отчетности. Предлагается изложить пункт 3 статьи 88 НК РФ в следующей редакции: *"Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, налоговый орган обязан сообщить об этом налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок"*.

11. Предложение о дополнении пункта 6 статьи 101 НК РФ следующими положениями:

*"Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов дополнительных мероприятий налогового контроля лицо, в отношении которого они проводилась."*

*Лицо, в отношении которого проводились дополнительные мероприятия налогового контроля, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанных мероприятий лично и (или) через своего представителя"*.

Кроме того, налоговым законодательством не урегулирован вопрос о том, подлежит ли ознакомлению проверяемое лицо с решением о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Предлагается дополнить абзац 2 пункта 6 статьи 101 НК РФ:

*"Копия решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля вручаются лицу, в отношении которого вынесено указанное решение, либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком соответствующего решения"*.

12. Предложения по созданию и внедрению системы балльной оценки работы налоговых инспекторов, включающей:

- введение критериев оценки эффективности деятельности налоговых инспекторов,
- установление для каждого критерия нормативного показателя;
- оценка отклонения работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя;
- разработка организационных мер, принимаемых по итогам оценки работы инспекторов.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и сформулированные на их основе предложения призваны обеспечить повышение научного уровня совершенствования нормативно-правовой регламентации налоговых проверок, способствовать формированию научно-обоснованного подхода при разработке соответствующих актов российского налогового законодательства. Рассматривая теоретико-правовые вопросы налогового контроля, его субъектов, видов, форм и методов, особенностей правового и организационного обеспечения налоговых проверок, включая теоретические подходы к унификации и гармонизации налоговых норм, диссертант выявляет приоритетные направления совершенствования российского налогового законодательства в данной области.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы при проведении последующих научных изысканий в рамках финансового и налогового права.

**Практическая значимость диссертации** заключается в том, что:

- выводы и предложения, сформулированные на основе исследования, имеют целью способствовать совершенствованию российского законодательства в данной области;

- содержащийся в работе материал может быть использован в качестве учебного пособия по исследованной тематике;

- отдельные положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе при проведении семинаров, прочтении лекций, проведении научных кружков и круглых столов по финансовому и налоговому праву;

- некоторые положения исследования, носящие методический характер, могут быть непосредственно использованы сотрудниками финансовых и налоговых органов в своей практической деятельности.

Практическое внедрение результатов диссертационного исследования должно способствовать повышению эффективности проводимых мероприятий налогового контроля, своевременному выявлению налоговыми органами возможных нарушений налогового законодательства и минимизации последствий данных фактов, созданию более эффективного механизма обжалования действий и бездействий органов налогового контроля и защиты интересов налогоплательщиков, а также установлению отношений сотрудничества и кооперации между налоговыми органами и налогоплательщиками.

**Апробация результатов исследования** осуществлялась в форме опубликования основных положений диссертационного исследования в трех научных статьях, внедрения положений проведенного исследования в учебный процесс Московского гуманитарного университета (курсы налогового и финансового права), а также практическую деятельность Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3. Кроме того, основные теоретические положения диссертации использовались автором при подготовке и представления докладов на научно-практических конференциях и семинарах: "Налоговая безопасность бизнеса" (Москва, 18 мая 2006 года), "Обжалование действий и

бездействия налоговых органов" (Москва, 19 мая 2006 года.), "VIII научная конференция аспирантов и докторантов" (Московский гуманитарный университет, 2007 год), "IX научная конференция аспирантов и докторантов" (Московский гуманитарный университет, 2008 год)".

**Структура диссертации** обусловлена целью и задачами исследования, состоит из введения, трех глав, состоящих из семи параграфов, заключения, списка используемых нормативно-правовых актов и литературы.

### **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обосновывается актуальность темы диссертации, определяются цели и задачи исследования, характеризуется эмпирическая база диссертации, ее научная новизна, а так же степень разработанности проблемы, теоретическая и практическая значимость, формулируются основные положения, выносимые на защиту, содержатся сведения об апробации результатов исследования.

**В первой главе** "Теоретические основы налогового контроля", носящей теоретический характер, дается анализ сущности понятия налогового контроля как функции социального и государственного управления, системы органов налогового контроля, раскрывается юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля, а также исследуются, уточняются и предлагаются основополагающие дефиниции налогового права в исследуемой сфере. Первая глава состоит из трех параграфов.

**Первый параграф** "Понятие и сущность налогового контроля" посвящен исследованию теоретических основ налогового контроля, понятийного аппарата, сущности налогового контроля и его основных характеристик.

Рассмотрение сущности и теоретических основ налогового контроля осуществляется на теоретическом анализе понятия и сущности контроля вообще. Сложность природы сущности контроля, которая имеет разнообразные проявления и дает возможность анализировать его с самых

разных позиций, определила многообразие подходов к ее пониманию<sup>4</sup>. До настоящего времени в правовой науке нет единого взгляда на сущность контроля. На основе изучения и анализа различных подходов ученых-правоведов, сделан вывод о том, что сущность налогового контроля выражается в управленческой деятельности уполномоченных государством компетентных органов, с использованием налогово-правовых норм, которые носят властный характер, применением форм и методов контроля, за соблюдением подконтрольными субъектами норм налогового законодательства, и состоит в том, что субъект управления осуществляет учет и проверку того, как управляемый подконтрольный объект выполняет установленные предписания.

Различие взглядов ученых-правоведов также имеет место в подходе к определению понятийного содержания налогового контроля. Обобщая все позиции, имеющие место в теории налогового права, диссертантом выведено авторское определение понятия "налоговый контроль".

В параграфе также анализируются основные характеристики налогового контроля. Раскрывается специфика цели, задач, предмета, объекта, субъектов, форм и методов налогового контроля. Предлагается и обосновывается собственная позиция на каждый из элементов характеристики налогового контроля.

**Во втором параграфе** "Система органов налогового контроля" исследуется проблема системы органов налогового контроля, а также выявляются возможности совершенствования налогового законодательства в данной области. По результатам исследования определено место

---

<sup>4</sup> См.: Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. С. 20-21; Лазарев Б.М. Компетенция органов управления. М.: Юридическая литература, 1972. С. 38; Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981. С. 21, 22, 24; Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России. Научно-методическое пособие. М., 1997. С. 7-8; Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М., 1987. С. 23-31; Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 90-91; Административное право: Учебник / Под ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова. М.: Юристь, 2000. С. 433.



Федеральной налоговой службы в системе органов налогового контроля, определена ее структура и раскрыты полномочия в контрольной сфере.

Федеральная налоговая служба - как орган налогового контроля, представляет собой единую независимую систему контроля за соблюдением налогового законодательства и самостоятельно действующий федеральный орган исполнительной власти.

Исходя из анализа норм налогового законодательства, полномочия ФНС России в сфере налогового контроля, разделены на следующие группы: 1-я группа - полномочия общего характера, направленные на проведение мероприятий налогового контроля; 2-я группа - полномочия направленные на использование мер пресечения противоправного поведения налогоплательщика; 3-я группа - полномочия процессуального характера; 4-я группа - полномочия профилактического характера.

В ходе исследования обратил на себя внимание тот факт, что в российском налоговом законодательстве отсутствует правовое регулирование полномочий профилактического характера. В связи с чем, предлагается включение в число задач налоговых органов предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, и законодательное закрепление в статье 6 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации".

Отдельными контрольными полномочиями в сфере налогообложения наделены таможенные и правоохранительные органы (органы внутренних дел). Между налоговыми, таможенными и правоохранительными органами должна осуществляться межведомственная координация и взаимодействие. Анализ норм действующего законодательства позволил определить основные направления их взаимодействия.

**В третьем параграфе** "Виды, формы и методы налогового контроля" исследуется проблема определения и соотношении видов, форм и методов налогового контроля. Изучая вопрос о понятии и сущности формы, метода и вида налогового контроля изучаются позиции различных ученых,

занимавшихся данной проблемой. В теории и на практике зачастую допускается смешение форм, методов и видов налогового контроля<sup>5</sup>. Например, в интерпретации разных авторов предварительный, текущий и последующий контроль рассматриваются либо как формы, либо как виды контроля<sup>6</sup>. Подобные терминологические расхождения характерны и для толкования таких понятий, как документальный и фактический контроль<sup>7</sup>. В трактовке разных ученых ревизия, обследование и тематическая проверка являются методами, видами либо формами контроля<sup>8</sup>.

Автором предложена и проанализирована классификация налогового контроля по видам, осуществленная по различным основаниям: в зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции; по объекту; в зависимости от метода проверки документов; по характеру контрольных мероприятий; по месту; в зависимости от субъектов налогового контроля; по степени обязательности; по периодичности и т.п.

По результатам исследования определены и разграничены формы, методы и мероприятия налогового контроля. Отмечается, что налоговый контроль осуществляется в определенных налоговым законом формах, которые включают в себя проведение контрольных мероприятий, каждое из которых осуществляется с использованием, тех или иных контрольных методов. Анализ положений Налогового кодекса Российской Федерации и теоретических позиций, имеющих в юридической литературе, дал возможность уточнить и сформулировать собственные определения понятий

---

<sup>55</sup> См.: Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 118-119.; Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. М., 1976. С. 5.

<sup>6</sup> См., например: Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарики, 1996. С. 12; Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 68; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. М., 2001. С. 90.

<sup>7</sup> См., например: Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. М., 2001. С. 90.

<sup>8</sup> См., например: Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях. М., 1976. С. 5; Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. С. 118 – 119; Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 188.

"формы налогового контроля", "метода налогового контроля" и "мероприятия налогового контроля", а также дать их перечень.

**Вторая глава** "Налоговые проверки в системе налогового контроля: актуальные проблемы их правового регулирования", носящая как теоретический, так и практический характер, посвящена исследованию налоговых проверок в системе налогового контроля, а также определению основных проблем их нормативно-правовой регламентации. Вторая глава содержит два параграфа.

**Первый параграф** "Налоговая проверка как основная форма налогового контроля: правовые и организационные основы ее проведения" посвящен комплексному исследованию правовых и организационных основ проведения камеральных и выездных налоговых проверок, с учетом последних изменений, внесенных в налоговое законодательство, и сложившейся судебной практики.

По результатам исследования определена роль и значение налоговой проверки среди форм налогового контроля, сформулировано и обосновано понятие налоговой проверки, определены признаки разграничения ее видов. Дана общая характеристика камеральной и выездной налоговой проверки, определен круг источников их нормативно-правового регулирования.

Далее, проведен анализ совершенствования налогового контроля в рамках правовых норм Федерального закона РФ от 27.07.2006 № 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования"<sup>9</sup> (далее - Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ). Данный Федеральный закон внес серьезные изменения в часть первую Налогового Кодекса Российской Федерации, которые направлены на повышение эффективности налогового контроля, совершенствования механизма налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере,

---

<sup>9</sup> СЗ РФ. 2006. N 31 (1 ч.). Ст. 3436.

обеспечение прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

В параграфе сделан сравнительный анализ норм главы 14 НК РФ, введенных и измененных Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ по отношению к действовавшим до введения данного Федерального закона. Определены наиболее существенные изменения в правовом регулировании порядка проведения налоговых проверок. На практических примерах показано применение налогово-правовых норм, введенных в Кодекс Федеральным Законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

Положительным моментом в поправках, внесенных в Налоговый кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ, является то, что они меняют ситуацию не в сторону увеличения полномочий налоговых органов, а в сторону их уменьшения, что ведет к сбалансированности интересов государства и лиц, исполняющих налоговые обязанности. Тем не менее, нововведения не в полной мере решили вопрос правового регулирования налоговых проверок, так как некоторые вопросы остались неохваченными законодательной инициативой. Поэтому необходимо продолжать совершенствование налогового законодательства в данном направлении.

**Во втором параграфе** "Рассмотрение материалов налоговой проверки и вынесение по ним решения" исследуются особенности и проблемы нормативно-правового регулирования порядка рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения по ним решения.

Проведен анализ изменений, внесенных Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ в положения Налогового Кодекса Российской Федерации, регулирующие процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки<sup>10</sup>, принятия по ним решения, вступления в силу этого решения и

---

<sup>10</sup> Материалы налоговой проверки - это акт налоговой проверки и приложения к нему, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком в обоснование возражений по акту проверки или мотивов неподписания акта проверки, заключения

порядка его обжалования. Проводится сравнительный анализ норм действующей и предыдущей<sup>11</sup> редакций Кодекса. Сделан вывод о том, что Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ с учетом сложившейся судебной практики оптимизированы и унифицированы правила рассмотрения материалов налоговой проверки, уточнены нормативные формулировки и устранены наиболее существенные пробелы в их правовом регулировании. К принципиальным изменениям, внесенным Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ в процедуру рассмотрения материалов проверки и вынесения по ним решения, можно отнести: закрепление обязанности извещения налогоплательщика о предстоящем рассмотрении материалов проверки и предоставление ему права участвовать в этом процессе во всех случаях; подробное описание процедуры принятия обеспечительных мер, направленных на исполнение решения налогового органа; установление порядка вступления в силу решения, принимаемого налоговым органом по результатам проверки; введение обязательного досудебного порядка урегулирования спора и института апелляционного обжалования. Тем не менее, несмотря на внесенные изменения, выявлены пробелы, несоответствия и неточности в нормах, регулирующих данную сферу отношений.

В работе обращается внимание на то, что установление обязательного апелляционного порядка на практике может рассматриваться как ограничение реализации конституционного права налогоплательщика на судебное обжалование<sup>12</sup>. Поскольку такой порядок нарушает положения ч. 1 ст. 46, ст. 55 Конституции РФ, декларирующие судебную защиту прав и

---

экспертов. См.: Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). А.Н. Борисов/ А.Н. Борисов. М.: ЗАО Юстицинформ, 2006. С. 181.

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации в редакции Федерального закона от 09.07.1999 N154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 1999. N 28. Ст. 3487.

<sup>12</sup> См., например: Налоговые риски и тенденции развития налогового права. Д.М. Щекин/ под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. С.51-66; Налоговые споры: в суде и вне суда. О. Борисова. // ЭЖ-Юрист. 2007. N 2. С. 9.

свобод как гарантию в отношении всех других конституционных прав и свобод. В российских условиях вышестоящий налоговый орган не может быть признан беспристрастной инстанцией. В связи с чем, сделан вывод о целесообразности создания независимого юрисдикционного органа в системе налоговой администрации.

**В третьей главе "Приоритетные направления совершенствования правового и организационного обеспечения налоговых проверок"** исследуется необходимость развития нормативно-правового и организационного обеспечения налоговых проверок, выявляются пути совершенствования законодательства в соответствующей части и предлагаются соответствующие меры организационного характера. Третья глава состоит из двух параграфов.

**Первый параграф "Пути совершенствования законодательства, регулирующего порядок проведения налоговых проверок"** посвящен исследованию и определению направлений совершенствования законодательного регулирования порядка проведения налоговых проверок. В параграфе предлагаются и обосновываются конкретные изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Констатировано, что налоговое законодательство в области организации и проведения налоговых проверок окончательно не сформировалось, многие аспекты их проведения в настоящее время не урегулированы законом. В связи с чем, на практике возникает большое количество споров между налогоплательщиками и инспекциями ФНС России, а также нередки противоречия между различными судебными инстанциями.

В работе проведен анализ актуальных и наиболее существенных на сегодняшний день проблем законодательного регулирования порядка проведения налоговых проверок, и предложены пути их решения.

В частности, обосновывается необходимость разграничения и определения форм и мероприятий налогового контроля в современном налоговом законодательстве, с учетом сложившейся практики. Необходимость дополнения норм статьи 82 НК РФ была предопределена возникающими в практике применения вопросами налогоплательщиков, а также различным их толкованием судебными и налоговыми органами. Спорные ситуации вынуждали государственные органы, уполномоченные в области финансов, а также уполномоченные в области налогообложения, к изданию целого ряда письменных разъяснений, определяющих “официальную” правовую позицию. Кроме того, применение форм и мероприятий налогового контроля, не предусмотренных налоговым законодательством, приводит к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. В работе предлагаются нормативные дефиниции "формы налогового контроля" и "мероприятия налогового контроля" и исчерпывающий их перечень.

В дополнение к этому, диссертант исследует вопрос о том, что понимается под налоговой проверкой. Предлагается определение понятия "налоговой проверки" и обосновывается целесообразность внесения данной дефиниции в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Относительно самого порядка проведения налоговых проверок после принятия Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ также остался ряд неурегулированных либо требующих доработки положений. К наиболее существенным из них относятся:

- неурегулированность вопроса о возможности проведения самостоятельной выездной проверки обособленного подразделения, которое не имеет статуса филиала или представительства;

- неясность норм, определяющих перечень документов, истребуемых при проведении камеральной проверки по НДС для подтверждения правомерности применения налоговых вычетов;
- несовершенство законодательной базы в части регулирования камеральных проверок организаций, осуществляющих экспортные операции;
- отсутствие правовой регламентации ряда вопросов, касающихся института дополнительных мероприятий налогового контроля;
- неурегулированность вопроса о законности проведения камеральной проверки и вынесения по ее результатам решения с нарушением установленного Кодексом срока<sup>13</sup>;
- отсутствие нормы, определяющей момент окончания камеральной проверки.

Анализ правоприменительной практики позволил обосновать и сформулировать конкретные пути решения данных проблем правового регулирования налоговых проверок.

Содержание **второго параграфа** "Повышение эффективности организации налоговых проверок" включает в себя проработку вопросов перспективы развития и повышения эффективности налоговых проверок в Российской Федерации. Предлагаются конкретные мероприятия, направленные на совершенствование организации налоговых проверок.

В качестве одного из важнейших направлений совершенствования организации налоговых проверок рассматриваются мероприятия по их планированию. Диссертант акцентирует внимание на необходимости

---

<sup>13</sup> Сейчас камеральную проверку надлежит проводить строго в трехмесячный срок, поскольку основания для ее продления или приостановления в Налоговом Кодексе Российской Федерации отсутствуют.



разработки единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок.

Проведен анализ нового подхода налоговых органов к планированию выездных проверок. В данной части, рассмотрены основные положения Концепции системы планирования выездных налоговых проверок<sup>14</sup>. Констатируется, что внедрение нового подхода к планированию выездных проверок на основе выявления зон риска позволит налоговым органам поднять на качественно новый уровень эффективность системы налогового контроля, одновременно стимулируя налогоплательщиков в части соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Наряду с этим, отмечается, что одним из существенных факторов, способствующим дальнейшему совершенствованию системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, является автоматизация этого процесса. Сделан вывод о целесообразности подготовки и внедрения программного обеспечения, позволяющего полностью автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков с наиболее характерными отклонениями уровней, динамики, соотношений различных отчетных показателей от допустимых значений для организаций соответствующих отраслей экономики, а также оценить реальный размер налоговых обязательств налогоплательщика.

Следующим важным направлением совершенствования организации налоговых проверок определяется развитие процедур обмена налогово-учетной информацией. Как отмечено в Распоряжении Правительства Российской Федерации от 07.03.2008 N 288-р<sup>15</sup> "недостаточная

---

<sup>14</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" // Экономика и жизнь, 2007. N 23.

<sup>15</sup> Распоряжение Правительства РФ от 07.03.2008 N 288-р "О концепции создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров" // СЗ РФ. 2008. N 11 (2 ч.). Ст. 1046.

эффективность контроля правомерности применения налогоплательщиками ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров обусловлена отсутствием оперативного доступа налоговых органов к информации таможенных и других федеральных органов исполнительной власти, необходимой для проведения эффективного налогового контроля". В дополнение к этому, в работе обоснована необходимость заключения международных соглашений, предусматривающих скоординированные действия налоговых органов разных государств по администрированию налоговых и иных обязательных платежей; полномочия налоговых органов одной страны осуществлять взыскание налогов с граждан в пользу другой страны, перед которой гражданин имеет неисполненные обязанности по уплате налога; применение мер обеспечения такого взыскания (арест имущества, приостановление операций по счетам).

В целях совершенствования организации налоговых проверок также предлагается создать и внедрить систему оценки работы налоговых инспекторов. В работе обоснованы перспективы и возможность использования зарубежного опыта в данном вопросе. Проведен анализ действующей в Германии системы балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Диссертантом предложены критерии оценки эффективности деятельности должностных лиц налоговых органов.

**В заключении** содержатся полученные в результате проведенного диссертационного исследования теоретические выводы, формулируются предложения и практические рекомендации по совершенствованию законодательства Российской Федерации, посвященному организации и регулированию налоговых проверок. Завершает диссертационное исследование список использованной литературы и нормативно-правовых актов.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

1. Пузырева Е.А. Правовые основы проведения камеральных налоговых проверок // Современное право. 2009. № 5(1). С. 67-71(0,6 п.л.).
2. Пузырева Е.А. К вопросу о видах, формах и методах налогового контроля // Научные труды аспирантов и докторантов МосГУ. Вып.104. М.: Изд-во МосГУ, 2009. С. 139-149 (0,7 п.л.).
3. Пузырева Е.А. Новый подход к планированию выездных проверок // Актуальные вопросы российского права. 2009. №12.С. 130-135 (0,4 п.л.).

Подписано в печать «21» сентября 2009. Заказ №  
Формат 60x84 1/16. Объем 1,5 п.л. Тираж 100 экз.  
Издательство ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»  
111395, г. Москва, ул. Юности, 5/1.