**Содержание**

Введение…………………………………………………………………………...2

1. Общая характеристика налоговых проверок в налоговом законодательстве РФ
   1. Понятие, специфические особенности и роль налоговых проверок в механизма налогового контроля Российской Федерации……………...6
   2. Анализ нормативно-правовой базы в сфере регламентации проведения налоговых проверок……………………………………………………..10
2. Классификация налоговых проверок
   1. Камеральная налоговая проверка: понятие, особенности проведения, анализ эффективности…………………………………………………...14
   2. Понятие и сущность выездной налоговой проверки, ее эффективность и особенности проведения………………………………………………20

Заключение……………………………………………………………………….25

Список использованных источников и литературы…………………………...27

**Введение**

**Актуальность темы исследования**. Налоговые проверки играют основополагающую роль в осуществлении налогового контроля, который является ключевым инструментом контрольной деятельности налоговых органов, дающих возможность комплексно произвести проверку правильности исчисления и уплаты налоговых платежей, исполнение других обязанностей, возложенных на налогоплательщика. Подчеркну, что именно налоговые проверки занимают ведущую позицию, поскольку остальные формы и средства налогового контроля выступают в качестве вспомогательных мероприятий выявления налоговых правонарушений. От эффективности правовых норм, регламентирующих данные правоотношения в значительной степени зависят обеспечение законности в сфере взимания налогов и других фискальных платежей.

В действующем налоговом законодательстве Российской Федерации не регламентированы многие процедурные, организационно-правовые и процессуальные аспекты проведения налоговых проверок, в достаточной мере не выработан механизм правового регулирования взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков. Более того, в условиях постоянно изменяющихся экономических и правовых отношений, нормативно-правовая база в отношении налоговых проверок также подлежит изменениям. Данное обстоятельство, в свою очередь, создает основу для разработки комплексных предложений по совершенствования рассматриваемого института налогового права, чем и обусловлена актуальность темы исследования.

**Объектом исследования** стали общественные отношения, формирующиеся в процессе нормативно-правового регулирования налоговых проверок в Российской Федерации

В качестве **предмета исследования** выступают нормы налогового, административного, финансового права, применение которых обеспечивает правовую регламентацию налоговых проверок

**Цель исследования** – это комплексный анализ сущности и особенностей законодательного регулирования налоговых проверок в России, определение места и роли налоговых проверок в системе налогового контроля, выявление недостатков в нормативно-правовом регулировании проведения налоговых проверок и разработка предложений, направленных на совершенствование правоотношений в данной сфере.

Исходя из указанной цели исследования были поставлены следующие **задачи**:

- проанализировать теоретические основы налоговых проверок, выявить их сущность и отличительные признаки;

-обозначить процедурные особенности налоговых проверок и пути их совершенствования;

-рассмотреть правовую природу, особенности и степень эффективности камеральных налоговых проверок;

-выявить понятие, отличительные свойства и эффективность выездных налоговых проверок.

В качестве **методологической базы исследования** выступают общенаучные и частнонаучные методы познания, к числу которых отнесены системно-структурный, формально-логический, сравнительно-правовой и иные методы, применяемые в правовых исследованиях.

**Cтепень разработанности темы исследования**. Существенный вклад в формировании теоретических и методических основ проведения налоговых проверок в России внесли такие специалисты как Л.И. Гончаренко, О.В. Голикова, Т.А. Гусева, О.В. Турчина, Смирновой Е.Е., Д.Г. Черника и ряд других исследователей в области налогового права.

Вместе с тем встречается очень немного работ, в которых вопросы организации и проведения налоговых проверок рассмотрены комплексно. Недостаточная разработанность теоретического и методического разрешения проблем совершенствования организации налоговых проверок и их большая научная и практическая значимость на современном этапе предопределили важность и необходимость продолжения научных исследований в данной области.

**Эмпирическую и нормативную базу исследования** составили Конституция РФ, Налоговый Кодекс РФ, Закон РФ «О налоговых органах в Российской Федерации», иные законодательные и нормативные акты в области проведения налогового контроля, а также многочисленные труды отечественных специалистов в области налогового контроля и проверок.

**Структура работы** обусловлена поставленными целями и задачами исследования и включает в себя введение, основную часть, состоящую из двух глав и четырех параграфов, заключение, список использованных источников и литературы.

1. **Общая характеристика налоговых проверок в налоговом законодательстве РФ**
   1. **Понятие, специфические особенности и роль налоговых проверок**

Пункт 1 статьи 82 Налогового Кодекса Российской Федерации закрепляет положение о том, что одной из ключевых форм налогового контроля выступает налоговая проверка. Сразу замечу, что легальное определение термина «налоговая проверка» отсутствует, тем не менее наука и доктрина налогового права выработала несколько определений рассматриваемого понятия. Рассмотрю некоторые из них.

Так, например, Гончаренко Л.И. определял налоговую проверку как процессуальное действие налоговой администрации по контролю за своевременностью и полнотой уплаты, правильностью исчисления налоговых платежей, а также за соблюдением налогового законодательства, проводимое посредством сравнения данных налоговых деклараций и иных отчетных документов налогоплательщиков с фактическими данными, которые были получены в результате налогового контроля[[1]](#footnote-1).

Мне представляется, что указанное определение не является достаточно корректным и обоснованным по следующим причинам: во-первых, налоговые проверки, по общему правилу, проводятся в отношении не только налогоплательщиков, но и налоговых агентов; во-вторых, выдвинутое определение указывает только на один метод проведения налоговой проверки – сопоставление фактических данных с данными налоговых деклараций и других отчетных документов, предоставленных налогоплательщиками, однако указанные данные могут совпадать, а налог не будет уплачен. Другими словами, предметом налоговой проверки выступает не только контроль за правильностью исчисления, но и за полнотой и своевременностью поступления налоговых платежей в бюджет государства. Более того, подчеркну, что налоговая проверка является не просто действием процессуального характера, а целым комплексом процессуальных действий (мероприятий налогового контроля).

Исходя из изложенного, я могу сформулировать собственное определение налоговой проверки. Налоговая проверка – это ключевая форма налогового контроля, представляющая собой совокупность процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществление которого осуществляется путем сопоставления фактического состояния финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов с отчетными данными проверяемых лиц, решениями налоговых органов. В процессе осуществления налоговых проверок производится комплексное исследование финансово-хозяйственных операций организаций или физических лиц с объектами налогообложения.

Бесспорным является утверждение о том, что налоговые проверки выступают в качестве наиболее главной и эффективной формы проведения налогового контроля. Налоговые проверки выступают в качестве важнейшей и неотъемлемой частью практической деятельности налоговых органов российского государства.

Для того, чтобы определить проверку как налоговую, необходимо одновременное наличие всех ее отличительных признаков. К их числу можно отнести следующие:

Во-первых, вне зависимости от вида налога и сбора налоговая проверка должна проводиться уполномоченными на то должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции согласно Налоговому Кодексу РФ и Закону РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации».

Во-вторых, в качестве первостепенной цели проведения любой налоговой проверки выступает контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В-третьих, налоговые проверки могут проводиться только в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Подчеркну, что центральным и определяющим нормативно-правовым актом, регламентирующим порядок и условия проведения налоговых проверок на территории Российской Федерации, несомненно, является Налоговый Кодекс РФ. Именно глава 14 данного кодекса включает в себя основные положения в отношении камеральной и выездной налоговых проверок.

На современном этапе развития российского государства проведение налоговых проверок является исключительно важным явлением, обусловленное рядом обстоятельств. К их числу, на мой взгляд, можно отнести несоответствие во многих случаях нормативных актов по налоговому учету и правилам бухгалтерского учета, нестабильность законодательства о налогах и сборах и трудность в понимании данного нормативно-правового массива руководителями и главными бухгалтерами организаций, а также преднамеренное уклонение от уплаты налоговых платежей или занижение налоговой базы.

Проведение каждой налоговой проверки независимо от ее вида должно основываться на определенных принципах и общих правилах, к которым относятся:

1. проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности проверяемых, непосредственно предшествующих году проверки;
2. запрещается проведение повторных выездных проверок (в течение календарного года) по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период (за исключением налоговых агентов);
3. в том случае, если организация-налогоплательщик реорганизуется или ликвидируется, правило об ограничении проверок не применяется[[2]](#footnote-2).

Резюмируя вышеизложенное, я могу заключить, что налоговая проверка представляет собой основополагающую форму налогового контроля, представляющая собой совокупность процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществление которого осуществляется путем сопоставления фактического состояния финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов с отчетными данными проверяемых лиц, решениями налоговых органов.

Проведенный анализ сущности налоговых проверок в качестве формы налогового контроля позволяет мне сформулировать вывод о том, что только точное и неукоснительное соблюдение всех принципов сможет обеспечить объективные и качественные результаты государственного налогового контроля.

В общем, действующая на современном этапе база налогового законодательства включает обширный набор форм, методов и средств осуществления контроля за исполнением положений Налогового кодекса РФ. Тем не менее ключевой формой налогового контроля в Российской Федерации остаются именно налоговые проверки.

* 1. **Анализ эффективности налоговых проверок в Российской Федерации: проблемы и пути решения**

На сегодняшний день проблема повышения эффективности налогового контроля обозначена как основная задача проведения всех налоговых проверок.

Используемые в Российской Федерации механизмы налогового контроля и процедуры налоговых проверок являются отнюдь не совершенными, вследствие чего в данном направлении должна осуществляться непрерывная и тщательная работа. Более того, вопрос совершенствования процедуры налоговых проверок на сегодняшний день стоит наиболее остро ввиду не безупречности многочисленных положений законодательства о налогах и сборах РФ, а также по причине крупного роста случаев уклонения организаций от уплаты налоговых платежей. На мой взгляд, случаи налоговых правонарушений провоцируются либерализацией нормативно-правовой базы о налогах и сборах и отсутствием эффективных инструментов налогового контроля.

Несомненно, на сегодняшний день проведение налоговых проверок законодательно урегулировано. Более того, внесение последних изменений в Налоговый Кодекс РФ касательно регламентирования налоговых проверок является весьма немаловажным. Обозначение в НК РФ единообразных правил и требований к оформлению результатов проведения камеральной и выездной проверок является важным достижением.

В то же время правоприменитель по-прежнему сталкивается с многочисленными коллизиями, выраженных в отсутствии необходимых правовых норм и несоответствии определенных юридических конструкций. Подобное состояние нормативно-правовой базы приводит к необходимости разработки конкретных комплексных мер, которые смогли бы обеспечить высокую эффективность проводимых налоговых проверок.

Начать хотелось бы, прежде всего, с факта отсутствия нормативного определения понятия «налоговая проверка» в Налоговом Кодексе РФ. На мой взгляд, это недопустимо, и в значительной степени будет способствовать расширительному толкованию контрольных полномочий налоговых органов. Выше я упоминала об этом и выдвинула собственное определение данной правовой категории. В связи с этим считаем целесообразным обозначить термин «налоговая проверка» на законодательном уровне.

Повышению эффективности проведения налоговых проверок в России, по моему мнению, будет создание системы балльной оценки работы налоговых инспекторов. Замечу, что в ряде зарубежных государств, например, в Германии, данная система уже давно внедрена и является действующей. Суть подобной оценки будет заключаться в том, что в зависимости от категории каждого проверенного налогоплательщика за специалистом закрепляется определенное количество баллов. Соответственно, за отчетный период специалист должен набрать необходимое их количество. В итоге, количество набранных баллов будет служить показателем соответствия конкретного специалиста занимаемой им должности[[3]](#footnote-3). Представляется, что закрепление этой системы даст возможность объективно оценить работу налоговых инспекторов, распределить нагрузку при планировании их работы, ведь балльный норматив может выступать как основа для формирования планов проверок на будущий период в части оптимального распределения нагрузки между специалистами, следовательно, повысить качество и эффективность осуществляемых налоговых проверок. Иными словами, без улучшения работы с кадрами задача по повышению эффективности налоговых проверок не будет выполнена в полном объеме.

Для достижения должного уровня эффективности мероприятий налоговых проверок, на мой взгляд, необходимо отказаться от регулирования данной формы налогового контроля подзаконными нормативно-правовыми актами, а также документами, обладающими в большей степени рекомендательным характером. При этом весь массив данных нормативно-правовых актов считаю целесообразным включить в Налоговый Кодекс РФ. Полагаем, что данный подход в наибольшей степени будет соответствовать требованиям регулирования контрольно-надзорной деятельности в сфере государственного управления.

Эффективность налоговой проверки в значительной степени зависит также и от качества проведения предпроверочного анализа. Замечу, что Федеральной налоговой службой РФ 19 декабря 2008 года был принят Приказ № ММ-3-6/673 «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения «Автоматизация процессов проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков («Предпроверочный анализ»). В рассматриваемом случае предпроверочный анализ выступает в качестве предварительного этапа осуществления выездной налоговой проверки. На сегодняшний день предпроверочный анализ производится на основе внутренней информации, которой обладают налоговые органы. Информация внешнего характера поступает в распоряжение налоговой инспекции уже непосредственно на самой стадии налоговой проверки, что, в свою очередь, значительно увеличивает время проведения проверки и снижает ее эффективность и результативность в целом.

С целью разрешения данной проблемы предлагаю осуществлять предпроверочный анализ в два этапа.

Первый этап подразумевает исследование и изучение всей информации о налогоплательщике, как внутренней, так и внешней. В данном случае налоговым органам необходимо взаимодействовать с иными государственными органами и контрагентами налогоплательщика. В результате, налоговый орган формирует комплексный анализ финансово-экономических параметров и показателей налогоплательщика. Второй этап должен включать в себя главные направления налоговой проверки, перечень вопросов, которые должны быть изучены в обязательном порядке, необходимые мероприятия, подлежащих проведению в ходе проверки.

На мой взгляд, осуществление подобных мероприятий даст возможность существенно упростить проведение камеральных проверок и обеспечить эффективный отбор проверяемых лиц для проведения эффективных выездных проверок, что является непременным условием обеспечения четкого функционирования всей системы налогового контроля в Российской Федерации.

Степень эффективности проводимых налоговых проверок в России напрямую зависит от уровня их правовой регламентации и организации процедуры проведения. Так, в частности, в отношении камеральных проверок даты их начала и окончания должны четко фиксироваться. Ввиду существенного количества проводимых камеральных проверок перечень вопросов, которые могут проверяться в камеральном порядке, должен быть точно установлен в Налоговом Кодексе, и он не должен подлежать расширительному толкованию.

Таким образом, повышение эффективности и качества проводимых налоговых проверок в Российской Федерации на сегодняшний день выступает одним из ключевых направлений законотворческой деятельности. К основным мероприятиям, которые должны быть проведены для достижения вышеуказанной цели, относятся установление четких дат начала и окончания налоговой (камеральной) проверки, закрепление исчерпывающего перечня вопросов, подлежащих проверке, активное использование предпроверочного анализа при проведении выездной налоговой проверки, создание системы балльной оценки налоговых инспекторов. Нормативно-правовая база в области проведения налоговых проверок также должна быть доработана, в частности, понятие налоговой проверки необходимо закрепить на законодательном уровне.

1. **Классификация налоговых проверок**

**2.1. Камеральная налоговая проверка: понятие, особенности проведения, анализ эффективности**

На современном этапе развития камеральная налоговая проверка является одним из видов налоговых проверок, нормативно установленных ст. 87 Налогового кодекса РФ. Нормативно-правовую базу, регулирующую проведение камеральных налоговых проверок, составляет статья 88 НК РФ и утвержденный МНС России 28 января 1999 года Регламент проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов. Согласно ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, предоставленных налогоплательщиком, которые являются основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа[[4]](#footnote-4).

Я считаю, что рассматриваемая налоговая проверка обладает большим значением для обеспечения эффективного налогового контроля. Она осуществляется непрерывно и требует значительно меньше временных и иных затрат, чем, к примеру, выездная проверка. Статистические данные свидетельствуют о том, что выездные налоговые проверки охватывают собой только 20-25 % налогоплательщиков, в то время как камеральные налоговые проверки проводятся применительно ко всем без исключения налогоплательщикам.

Камеральная налоговая проверка осуществляется уполномоченными на то должностными лицами согласно их служебным обязанностям без наличия какого-либо специально разрешения на то руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, являющихся основанием для исчисления и уплаты налога. В данном случае особого разрешения на проведение камеральной проверки не требуется, поскольку факт сдачи фискально обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение данного вида проверки по факту сдачи отчетных документов предопределяет и периодичность данного вида контроля, то есть по мере предоставления отчетности. Камеральной проверкой, как правило, охватываются только те показатели документов, которые входят в состав налоговой отчетности и имеют важность для правильного исчисления налогоплательщиком объектов налогообложения и сумм налогов, предъявленных к уплате.

Камеральная налоговая проверка должны быть проведена в течение не более трех месяцев со дня сдачи налогоплательщиком в налоговый орган документов, являющихся объектами налогового контроля. По общему правилу, продление срока проведения проверки не допускается. Если налоговый орган не успел осуществить сопоставление данных финансовой отчетности налогоплательщика, то не исключается выездная налоговая проверка в данном случае.

Объектом камеральной проверки налогового органа выступает финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган имеет право не ограничиваться исключительно документами, предоставленными налогоплательщиком, а затребовать дополнительные сведения, получить объяснения и документы, которые подтверждают добросовестное исполнение налогоплательщиком своей конституционной обязанности по уплате налогов[[5]](#footnote-5).

Исследуя особенности организации и проведения камеральной проверки, очень важно обратить внимание на п. 7 ст. 88 НК РФ, который указывает на гарантию защиты прав проверяемых лиц – запрет истребования налоговым органом у плательщика налогов дополнительных сведений и документов, при условии что представлений таких документов совместно с налоговой декларацией не предусмотрено НК РФ. Полагаю, что установление подобной правовой нормы на законодательном уровне является весьма значимой гарантией защиты прав и свобод налогоплательщиков от незаконного ограничения налоговыми органами свободы их предпринимательской деятельности. Таким образом, в том случае, если налогоплательщик не предоставит такие документы, то оснований для привлечения к ответственности не возникнет.

Основываясь на смысловом содержании п.1 ст. 88 НК РФ, можно заключить, что камеральная налоговая проверка является формой текущего документального контроля за соблюдением требований законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации, который проводится на основе декларации и других финансовых документов, полученных от плательщиков налоговых платежей. В отличие от выездной налоговой проверки, камеральная проверка ориентирована на своевременное обнаружение и выявлений ошибок и неточностей в финансовой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на правонарушения, что, в свою очередь, делает возможным смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими законодательства о налогах и сборах[[6]](#footnote-6). Также в отличие от выездной проверки, камеральная налоговая проверка характеризуется более обязательным характером. Так, если камеральная проверка осуществляется в обязательном порядке, если предоставлена декларация и иные отчетные документы, то выездная проверка проводится с учетом специальной выборки: в отношении тех налогоплательщиков, которые соответствуют конкретным параметрам.

Заметим, что Налоговым кодексом РФ не предусмотрено оформление результатов проведения камеральной проверки актом. Тем не менее арбитражная практика и ст. 115 НК РФ устанавливают, что с иском о взыскании налоговых санкций в суд налоговые органы имеют право обратиться не позднее шести месяцев со дня обнаружения правонарушения и составления соответствующего акта. Необходимость составления акта по результатам проведения камеральной налоговой проверки вытекает также из смысла статьи 101 НК РФ: согласно п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются обстоятельства совершенного налогоплательщиком правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и другие сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту и результаты проверки этих доводов[[7]](#footnote-7).

По моему мнению, целесообразным является включение в состав ст. 101 НК РФ прямое указание на необходимость составления акта после проведения камеральной налоговой проверки.

Замечу, что до 2007 года в налоговом законодательстве применительно к камеральным налоговым проверкам существовал очевидный перекос, заключавшийся в превращении камеральных проверок в фактические выездные, когда в ходе камеральной проверки истребовалась вся отчетная документация налогоплательщика, другими словами, в качестве приоритета выступала защита публичного интереса. Однако изменение законодателем содержания статьи 88 НК РФ позволило устранить данное несоответствие.

Рассматривая правовое регулирование камеральных налоговых проверок, отмечу необходимость внесения изменений в ст. 88 НК РФ, включив в нее предписание касательно того, какие именно документы могут быть затребованы налоговым органом в ходе проведения проверки, тем самым минимизировав неоправданные действия уполномоченных лиц, что позволит, в свою очередь, в значительной степени защитить интересы налогоплательщиков. Зачастую налоговые органы пользуются отсутствием точного перечня документов, который требуется от налогоплательщика, и запрашивают большое количество документов касательно финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Порой указанные требования становятся слишком затруднительными, вследствие чего налогоплательщик тратит массу времени, сил, совершая ряд технических мероприятий, для предоставления запрашиваемых документов. Как свидетельствует практика налогового администрирования, за не предоставление тех или иных отчетных документов налогоплательщики достаточно часто привлекаются к юридической ответственности, что, на наш взгляд, нельзя считать верным. Для недопущения подобных ситуаций исчерпывающий перечень документов, необходимый от налогоплательщика, должен быть закреплен на законодательном уровне.

Обращу внимание, что в настоящее время камеральная налоговая проверка остается значительным источником пополнения бюджета. В процессе данной проверки, безусловно, невозможно выявить преднамеренные нарушения налогового законодательства, ошибки в начислении налогооблагаемой базы, тем не менее обнаружение в ходе камеральных проверок ошибок в самих налоговых декларациях дает существенную прибавку к платежам в бюджет.

Таким образом, под камеральной налоговой проверкой необходимо понимать налоговую проверку, которая проводится по месту нахождения налоговых органов на основе деклараций и иных отчетных документов, предоставляемых налогоплательщиками. Камеральная налоговая проверка по сравнению с выездной является более затратной по времени и средствам, поскольку распространяется в отношении всех налогоплательщиков в России. Несмотря на то, что проведение камеральной проверки подробно урегулировано на законодательном уровне, существует объективная необходимость в усовершенствовании данной нормативной базы.

**2.2 Выездная налоговая проверка**

Помимо камеральной налоговой проверки налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает еще один вид – это выездная налоговая проверка, которая выступает одним из ключевых методов контрольной работы налоговых органов с целью обнаружения и выявления допущенных ими ошибок и нарушений законодательства при исчислении налогооблагаемой базы и уплате налоговых платежей. Выездная налоговая проверка осуществляется в соответствии со статьей 89 Налогового Кодекса Российской Федерации на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции. В процессе проведения данной проверки сведения, указанные налогоплательщиками в налоговых декларациях проверяются посредством анализа первичных бухгалтерских документов предприятия, а также иной информации о деятельности предприятия, имеющейся у налоговых органов.

Отмечу, что вынесение решения о проведении выездной налоговой проверки – это значимое обстоятельство, с которым связано последующее развитие налоговых правоотношений по налоговому контролю, ведь с момента вынесения данного решения начинает исчисляться срок ее проведения. Более того, решение о проведении выездной проверки является единственным документов, на основании которого уполномоченные лица вправе осуществить выездную налоговую проверку. Также принципиально важное значение имеет и факт ознакомления с данным документом налогоплательщика, перед тем как непосредственно будет начата проверка.

Примечательно, что место проведения выездной проверки налоговым законодательством не установлено. На практике зачастую возникают споры о месте проведения данной проверки, когда предоставленные на предприятии условия не дают возможность ее осуществить, а налогоплательщик прямо настаивает на том, что должна быть проведена именно выездная налоговая проверка.

На мой взгляд, для того чтобы избежать возникновения подобных коллизионных ситуаций, целесообразно закрепить в Налоговом Кодексе РФ положение о том, что при отсутствии у проверяемого предприятия условий для проведения выездной налоговой проверки, она может проведена и в помещении налоговой инспекции.

Касательно результатов проведения выездной налоговой проверки, то они оформляются должностными лицами налоговых органов согласно ст. 100, 101 НК РФ. Приказом МНС России от 10 апреля 2000 года № АП-3-16/138 утверждена новая Инструкция № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах», целью которой, в первую очередь, является установление единообразных требований к составлению и форме акта выездной налоговой проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, филиалов и представительств, вынесению решения по результатам рассмотрения материалов проверки[[8]](#footnote-8).

В соответствии со статьей 11 Закона РФ от 21 марта 1991 года № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» выездные налоговые проверки должны проводиться не реже одного раза в два года.

Необходимо подчеркнуть, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Только в качестве исключения срок проведения данной проверки может быть увеличен до трех месяцев на основании решения вышестоящего налогового органа. При осуществлении выездных проверок в отношении организаций, имеющих филиалы и представительства, срок ее проведения увеличивается на один месяц по каждому филиалу и представительству. При этом срок проведения проверки будет включать в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Однако, по моему мнению, широкомасштабные выездные проверки некоторых крупнейших налогоплательщиков, имеющих сложную организационную структуру, не представляется возможным провести с учетом временных ограничений (два-три месяца), которые обозначены статьей 89 Налогового Кодекса РФ.

Как было указано выше, результатом выездной налоговой проверки является составление акта налоговой проверки по специальной форме, установленной Инструкцией № 60. Смысловое содержание рассматриваемого акта выездной налоговой проверки должно включать систематизированное и последовательное изложение фактов налоговых правонарушений, подтвержденных документально, или информацию об их отсутствии, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. По общему правилу, данный акт составляет в двух экземплярах, один из которых остается в налоговом органе, а второй передается руководителю проверяемой организации или индивидуальному предпринимателю. Однако, в том случае если выявленные в ходе выездной проверки правонарушения содержат в себе признаки преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах, при этом третий экземпляр акта направляется в органы налоговой полиции для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Рассматривая общую характеристику выездной налоговой проверки, нельзя не отметить позицию Конституционного Суда РФ касательно данного вида проверки. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 № 441-О-О указывает на то, выездная налоговая проверка, прежде всего, направлена на обнаружение и выявление тех налоговых правонарушений, которые не всегда можно выявить в рамках осуществления камеральной налоговой проверки: для их выявления требуется детальное исследование документов бухгалтерского и налогового учета, а также осуществления ряда особых мероприятий контроля, в частности, осмотра и выемки предметов и документов. Подчеркну, что именно в рамках и в ходе осуществления выездных налоговых проверок выявляются нарушения действующего законодательства о налогах и сборах, направленные на уклонение от уплаты налоговых платежей.

По сравнению с камеральной, выездная налоговая проверка требует больше затрат и средств. Однако именно данная проверка дает возможность наиболее точно установить достоверность отчетности налогоплательщика. В связи с этим считаю целесообразным при подготовке к выездной налоговой проверке самым тщательным образом планировать ее организацию и проведение.

Касательно выездных налоговых проверок, то в настоящее время налоговые органы руководствуются не только Налоговым Кодексом РФ, но и Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333. Данным документом обозначены два основных источника получения сведений, используемых для планирования выездных проверок: сведения из внутренних источников (полученная самостоятельно налогоплательщиками в процессе выполнения ими функций, возложенных на налоговую службу) и внешних источников (полученная налоговыми органами в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах).

Рассматривая вопрос об эффективности выездной налоговой проверки, то полагаю, что качество налогового контроля значительно повысится при более тщательном планировании выездных проверок. Замечу, что на сегодняшний день подготовка и планирование выездной налоговой проверки не урегулированы в Налоговом Кодексе РФ. Для правильной организации выездной проверки и системы налогового контроля в целом процедура отбора налогоплательщиков должна быть усовершенствована, ведь наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков является ключевым признаком надежной системы налогового контроля[[9]](#footnote-9). В условиях повсеместного нарушения налогового законодательства проблема рационального отбора налогоплательщиков становится особенно значимой. С этой целью считаю целесообразным подготовить и внедрить программное обеспечение, которое позволит в значительной мере автоматизировать процесс отбора налогоплательщиков, принимая во внимание различные отклонения уровня, динамики и иных отчетных показателей организации от допустимых значений. Замечу, что касательно формирования системы отбора налогоплательщиков для осуществления выездной налоговой проверки наиболее показательным является опыт США. Так, например, важным преимуществом американской налоговой системы можно назвать глубокую и детальную разработку единообразной комплексной стандартной процедуры организации контрольных выездных проверок. Анализ информации, которая поступает из внутренних и внешних источников в налоговые органы, является особенно широким и всесторонним. Примечательно, что в США действуют специализированные подразделения, которые осуществляют мониторинг рекламы и коммерческих объявлений[[10]](#footnote-10). Полученные материалы используются для исследования деловой активности предпринимательских структур, выступающих в качестве основных налогоплательщиков.

Таким образом, выездная налоговая проверка является видовой разновидностью налоговых проверок, которые проводятся по месту нахождения налогового органа. Контроль выездных налоговых проверок распространяется в отношении 20-25 % налогоплательщиков в соответствии со специальным отбором. Выездная налоговая проверка в большинстве своем позволяет обнаружить и выявить случаи налоговых правонарушений, поэтому подготовке и планированию выездной проверки должно быть уделено приоритетное внимание.

**Заключение**

На основании изложенного материала и проведенного исследования, можно сформулировать следующие выводы.

На современном этапе развития российского государства особенно важным становится создание оптимальной системы налогового контроля, которая смогла бы обеспечить баланс частных и публичных интересов в данной сфере правоотношений. В качестве ключевого инструмента налогового контроля выступает налоговая проверка.

Налоговая проверка представляет собой основополагающую форму налогового контроля, представляющая собой совокупность процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществление которого осуществляется путем сопоставления фактического состояния финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов с отчетными данными проверяемых лиц, решениями налоговых органов.

Основными разновидностями налоговых проверок в Российской Федерации выступают камеральная и выездная налоговая проверка.

Согласно ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, предоставленных налогоплательщиком, которые являются основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. На современном этапе развития законодательства о налогах и сборах именно камеральная проверка является самой трудоемкой ввиду того, что охватывает своим контролем абсолютно всех плательщиков налогов и сборов.

Выездная налоговая проверка - это налоговая проверка, проводящаяся по месту нахождения налоговой инспекции. Данная проверка проводится в отношении плательщиков налоговых платежей согласно специальному отбору. Отбор налогоплательщиков должен осуществляться на рациональной основе, поскольку от этого зависит эффективность проведения проверки в целом.

Используемые в Российской Федерации механизмы налогового контроля и процедуры налоговых проверок являются отнюдь не совершенными, вследствие чего в данном направлении должна осуществляться непрерывная и тщательная работа.

К основным мероприятиям, которые должны быть проведены для достижения вышеуказанной цели, относятся установление четких дат начала и окончания налоговой (камеральной) проверки, закрепление исчерпывающего перечня вопросов, подлежащих проверке, активное использование предпроверочного анализа при проведении выездной налоговой проверки, создание системы балльной оценки налоговых инспекторов. Нормативно-правовая база в области проведения налоговых проверок также должна быть доработана, в частности, понятие налоговой проверки необходимо закрепить на законодательном уровне.

**Список использованных источников и литературы**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ) (Часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 04.11.2014 г.) // Собрание законодательства РФ. - № 3. – 03.08.1998. – Ст. 3824 / СПС Консультант-Плюс
2. Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 г. № 943-1 (в ред. от 02.04.2014) // Бюллетень нормативных актов. - № 1. – 1992 / СПС Консультант-Плюс
3. Письмо ФНС России от 23.12.2013 г. № СА-4-7/23196 «О проведении налоговых проверок» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). - № 3. – 24.01.2014 / СПС Консультант-Плюс
4. Алпатов Ю.Ф. Повышение эффективности контрольной работы – важная задача налоговых органов // Налоговый вестник. – 2011. - № 1. – С. 2-3
5. Гончаренко Л.И., Ханафеев Ф.Ф., Миронова О.А. Налоговое администрирование. – М.: КНОРУС, 2009. – 387 с.
6. Голикова О.В. Эффективность налогового контроля как фактор стабилизации налоговой системы. Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2009. - № 16. – С. 77-80.
7. Гусева Т.А. Совершенствование механизма проведения налоговых проверок и оформления их результатов // Право и экономика. – 2012. - № 3. – С. 5-8.
8. Доброхотова В.Б., Лобанов А.В. Налоговые проверки. – М.: МЦФЭР, 2012. – 448 с.
9. Кормылицын А.С. Формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. – 2008. - № 6. – С. 16.
10. Лобанов А.В. Выездные налоговые проверки: не всякое изменение есть развитие // Налоговая политика и практика. – 2008. - № 3. – С. 5.
11. Мороз В.В. Пути повышения эффективности выездной налоговой проверки // Финансы. – 2011. - № 8. – С. 28.
12. Полтева А.М. Правовые и организационные проблемы проведения камеральных налоговых проверок // Налоги. – 2012. - № 17. – С.30.
13. Смирнова Е.Е. О совершенствовании контрольной работы налоговых органов // Налоговый вестник. – 2010. - № 12. – С. 17.
14. Турчина О.В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России // Право и экономика. – 2013. - № 7. – С. 17.
15. Черник Д.Г., Морозов В.П., Лобанов А.В. Технология налогового контроля // Налоговый вестник. – 2009. - № 6. – С. 3-11.

1. Налоговое администрирование. Гончаренко Л.И., Ханафеев Ф.Ф., Миронова О.А. – М.: КНОРУС, 2009. – С. 215. [↑](#footnote-ref-1)
2. Кормылицын А.С. Формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. – 2008. - № 6. – С. 16 [↑](#footnote-ref-2)
3. Смирнова Е.Е. О совершенствовании контрольной работы налоговых органов // Налоговый вестник. – 2010. - № 12. – С. 17 [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый Кодекс Российской Федерации (НК РФ) (Часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 04.11.2014) // Собрание законодательства РФ. - № 31. – 03.08.1998. – Ст. 3824 / СПС Консультант-Плюс [↑](#footnote-ref-4)
5. Гусева Т.А. Совершенствование механизма проведения налоговых проверок и оформления их результатов // Право и экономика. – 2012. - № 3. – С. 5. [↑](#footnote-ref-5)
6. Полтева А.М. Правовые и организационные проблемы проведения камеральных налоговых проверок // Налоги. – 2012. - № 17. – С. 30 [↑](#footnote-ref-6)
7. Черник Д.Г., Морозов В.П., Лобанов А.В. Технология налогового контроля // Налоговый вестник. – 2009. - № 6. – С. 3-11. [↑](#footnote-ref-7)
8. Уткин В.В. Проблемы совершенствования правового регулирования выездных налоговых проверок (на все ли вопросы ответил Налоговый Кодекс РФ) // Хозяйство и право. – 2011. - № 11. – С. 3 [↑](#footnote-ref-8)
9. Мороз В.В. Пути повышения эффективности выездной налоговой проверки // Финансы. – 2011. - № 8. – С. 28 [↑](#footnote-ref-9)
10. Гамонина А.Н. Проблемы и перспективы использования в Российской Федерации положительного опыта организации и методики налоговых проверок США / А.Н. Гамонина, И.Д. Маркова // Молодой ученый. – 2013. - № 1. – С. 100-102. [↑](#footnote-ref-10)