

ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

А.Р. Малаховский

Белорусский государственный университет

В статье анализируются научные и нормативные аспекты деления налоговых проверок на камеральные и выездные, определяются их преимущества и недостатки. Делается вывод о необходимости внесения изменений и дополнений в законодательство, связанных с проведением камеральной налоговой проверки на основании предписания.

Ключевые слова: проверка, налоговая проверка, камеральная налоговая проверка, предписание.

SELECTED ISSUES OF IMPROVING THE LEGAL REGULATION OF CAMERAL TAX AUDITS

A.R. Malakhovsky

Belarusian State University

The article analyzes the scientific and regulatory aspects of dividing tax audits into cameral and field audits, and determines their advantages and disadvantages. It is concluded that it is necessary to make changes and additions to the legislation related to the conduct of a desk tax audit on the basis of an order.

Keywords: audit, tax audit, cameral tax audit, prescription.

В настоящее время как в литературе, так и в законодательстве предусмотрена обширная квалификация проверок. В контексте четкого нормативного размежевания финансового и налогового контроля при регламентации проверок первичным, по нашему мнению, является деление проверок на камеральные и выездные.

Изначально отметим что в контексте классификации проверок на камеральные и выездные, абз. 19 п. 23 Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) прямо определяет, что данный нормативный правовой акт не применяется при осуществлении проверок, проводимых по месту нахождения контролирующего (надзорного) органа на основании изучения документов и информации, полученных контролирующим (надзорным) органом в соответ-

ствии с законодательством, без истребования от проверяемого субъекта иных документов (камеральных проверок). Соответственно, проведение камеральных проверок регламентируется положениями Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166–З (далее – НК). В отношении выездных налоговых проверок ч. 1 п. 71 НК предусматривает, что порядок организации и проведения проверок устанавливается Президентом Республики Беларусь, если иное не установлено Президентом Республики Беларусь. Подпункт 2.2 п. 2 ст. 71 НК, в развитие положений ч. 3 п. 1 ст. 71 НК, прямо определяет, какие именно выездные проверки регламентируются непосредственно НК. Анализ исключительного перечня таких проверок свидетельствует об отсутствии в нем самого распространенного вида выездных налоговых проверок, когда на основании предписания руководителя (заместителя руководителя) налогового органа проводится выборочная или внеплановая проверка. Таким образом, проведение вышеуказанных проверок в данном случае регламентируется Указом № 510.

В налогово-правовой литературе сложилась определенная гамма мнений по вопросу категоризации данных видов проверок. Например, Т.Ю. Курбатов полагает, что «камеральная налоговая проверка – это вид налоговой проверки, состоящей из комплекса мероприятий по исследованию налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводимая должностными лицами налогового органа, в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа по месту нахождения налогового органа, регламентированных нормативными правовыми актами о налогах и сборах и имеющая целью проверку правильности и полноты уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты, а также соблюдения иных норм законодательства о налогах и сборах» [1, с. 64–65]. Приведя достаточно объемное понятие камеральной налоговой проверки, данный автор не остался в стороне и от вопроса определения выездной налоговой проверки, под которой он понимает «вид налоговой проверки, состоящей из комплекса мероприятий, проводимых налоговым органом на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту фактического местонахождения налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), регламентированных нормативными правовыми актами о налогах и сборах и имеющая целью проверку правильности и полноты уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты, а также соблюдения иных норм законодательства о налогах и сборах» [1, с. 66].

Е.В. Осипова полагает, что «выездная налоговая проверка – это проверка правильности исчисления и своевременности уплаты одного или не-

скольких налогов, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на основе анализа документальных, цифровых, вещественных носителей информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [2, с. 20].

Отдельные авторы указывают на двойную природу камеральных налоговых проверок в системной взаимосвязи с выездными налоговыми проверками. Как отмечает А.В. Смирнов, «камеральная проверка имеет двойственное значение: во-первых, как средство контроля правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации, во-вторых, как основное средство целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок» [3, с. 163].

Отметим, что Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно касался разграничения камеральной и выездной налоговой проверки и вывел следующий конституционно-правовой смысл из соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ (далее – НК России): «Камеральная налоговая проверка, по смыслу пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от не правильного применения ими налогового закона» [4].

В настоящее время существует определенный научный дискурс по вопросу превалирования и эффективности рассматриваемых видов налоговых проверок. Многие авторы высказываются за большую эффективную и продуктивную выездных налоговых проверок. Например, характеризуя режим налоговых проверок, Р.Б. Мамаев отмечает, что «камеральная проверка – это скорее арифметический контроль предоставляемых налогоплательщиками данных, проводимый в процессе текущей деятельности налоговых органов по мере поступления к ним документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (как правило, налоговых деклараций) [5, с. 23]. Аналогичной точки зрения придерживается С.Г. Пепеляев. В частности, он отмечает, что «камеральная налоговая проверка является «счетной», она должна состоять в выявлении ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций, противоречий между сведениями, представленными в документах» [6, с. 174]. В.В. Уткин отмечает, что «наиболее эффективной

формой налогового контроля является выездная налоговая проверка, так как она выявляет наибольшее число налоговых правонарушений. В то же время эта форма налогового контроля наиболее трудоемка, требует больших затрат рабочего времени сотрудников налоговых органов и высокого уровня их квалификации. В связи с этим, проведение выездных налоговых проверок целесообразно в первую очередь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов» [7, с. 54].

В тоже время, можно встретить и другую точку зрения. Например, А.А. Цвилий-Букланова, считая, что налоговые органы в целях налогового контроля используют преимущественно камеральную налоговую проверку по следующим причинам: «во-первых, камеральная проверка является наименее сложной и трудоемкой формой налогового контроля (рабочая сила на ее проведение на несколько пунктов ниже, чем на проведение выездной проверки) в наибольшей степени доступна автоматизации. Во-вторых, этим типом налогового контроля, обычно, охватываются 100 % налогоплательщиков, предоставивших налоговую отчетность в налоговые органы, тогда как выездные проверки налоговые органы могут проводить только у четверти налогоплательщиков. В-третьих, камеральные проверки для налоговых органов главный источник сведений, необходимой при назначении выездной проверки – сведений относительно возможных кандидатов на выездную проверку, информации относительно предмета будущих выездных проверок» [8, с. 113–114]. Т.Ю. Курбатов делает вывод, что «камеральная налоговая проверка играет значительную роль, как для государства, так и для налогоплательщиков. Данное обстоятельство связано с тем, что налоговые органы технически способны охватить выездными налоговыми проверками только часть налогоплательщиков. Тогда как камеральной налоговой проверке документация налогоплательщика, служащая основанием для исчисления и уплаты налога, подвергается регулярно» [1, с. 127].

Исходя из положений национального законодательства, первичное понимание камеральной налоговой проверки основано на том, что она проводится без предписания, по месту нахождения налогового органа и на основании налоговых деклараций, иных документов и информации о плательщике, имеющемся в налоговом органе (п. 3 ст. 73 НК). Целью камеральной проверки является предоставление плательщику права самостоятельно устранить нарушение, выявленное налоговым органом, и доплатить налог, сбор (пошлину).

По нашему мнению, системная взаимосвязь отсутствия предписания на проведение проверки и предоставление налогоплательщику самостоятельно устранить нарушения законодательства предопределяет обращение

со стороны должностных лиц налоговых органов к неограниченному кругу вопросов и, соответственно, истребованию неограниченного круга документов. Это, в свою очередь, значительным образом актуализирует проблему пределов налогового контроля. Отметим, что в налогово-правовой науке существует определенная дискуссия относительно тех документов, которые должны предоставляться при ее проведении. Как следует из ч. 1 ст. 88 НК России, предметом камеральной проверки являются налоговые декларации, а также документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. В настоящее время нет единой точки зрения относительно пределов того объема документов, которые налоговый орган может дополнительно истребовать. Так, С.Д. Шаталов отмечает, что «все упоминания в НК РФ о документах носят «зонтичный» характер, что позволяет истребовать не только документы, прямо предусмотренные НК и имеющие отношение к подтверждению правильности исчисления налогов, но и иные документы, относящиеся к деятельности налогоплательщика [9, с. 630]. А.В. Брызгалин отмечает, что «в рамках проведения камеральной проверки можно истребовать все документы, включая первичные бухгалтерские документы, так как сам термин «дополнительные сведения» НК РФ не уточняется и никаких указаний в Кодексе относительно их пределов и ограничений также не содержится» [10, с. 6]. Согласно другой позиции «налоговый орган, проводя камеральную налоговую проверку, в соответствии со ст. 88 НК РФ может истребовать только те документы, которые подтверждают правильность исчисления и уплаты налогов, при этом налоговый орган не вправе истребовать ни первичные бухгалтерские документы, ни договоры, ни иные документы, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика» [11, с. 24]. В контексте вышеуказанной дискуссии М.Н. Дубинский предлагает переименовать предусмотренную НК России камеральную налоговую проверку на декларационную налоговую проверку, что точнее определяет ее действительное содержание [12, с. 67].

Если обратиться, в контексте проведения выездных проверок, к ч. 3 п. 24 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом № 510, то видно, что в предписании на проведение проверки четко должен быть определен исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке. В отношении же камеральных налоговых проверок можно констатировать отсутствие в законодательстве каких-либо ограничений по вопросам, входящим в предмет проверки. Предоставление же цели налогоплательщику самостоятельно устранить выявленные нарушения, в определенной степени, выводит его за рамки строго predetermined законодательством ограничительных конструкций при проведении контрольных меро-

приятый. В этой связи полагаем, что камеральная проверка должна проводиться на основании предписания, одним из элементов которого должен быть исключительный перечень вопросов, подлежащих проверке. Соответственно, часть вторую п. 1 ст. 73 НК следует изложить в следующей редакции: камеральная проверка проводится на основании предписания на ее проведение.

Библиографический список

1. Курбатов, Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Т.Ю. Курбатов. – М., 2015. – 215 л.
2. Осипова, Е.В. Выездная налоговая проверка как основная форма налогового контроля / Е.В. Осипова // *Налоги*. – 2019. – № 4. – С. 19–22.
3. Смирнов, Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / Д.А. Смирнов. – М. : Юрлитинформ, 2011. – 248 с.
4. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] : Определение Конституц. Суда Рос. Федерации, 10 марта 2016 г., № 571-О // *Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000* / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2022.
5. Мамаев, Р.Б. Права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок / Р.Б. Мамаев // *Адвокат*. – 2004. – № 4. – С. 22–27.
6. Пепеляев, С.Г. *Налоги: реформы и практика* / С.Г. Пепеляев. – М. : Статут, 2005. – 287 с.
7. Уткин, В.В. К вопросу о процессе проведения налоговых проверок / В.В. Уткин // *Хозяйство и право*. – 2005. – № 12. – С. 54–59.
8. Цвилий-Букланова, А.А. К вопросу о полномочиях налоговых органов в ходе проведения камеральных налоговых проверок / А.А. Цвилий-Букланова // *Законность и правопорядок в современном обществе*. – 2014. – № 19. – С. 99–106.
9. Шаталов, С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / С.Д. Шаталов. – М. : Статут, 1999. – 638 с.
10. Брызгалин, А.В. Об актуальных проблемах налогового права, Налоговом кодексе и налоговом профсоюзе / А.В. Брызгалин // *Налоги и финансовое право*. – 2002. – № 6. – С. 6–16.
11. Пепеляев, С.Г. Обязан ли налогоплательщик представлять первичные документы для камеральной проверки? / С.Г. Пепеляев // *Ваш налоговый адвокат*. – 2001. – № 3. – С. 22–25.
12. Дубинский, А.М. *Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля* / А.М. Дубинский ; под ред. С.В. Запольского. – М. : Контракт, 2014. – 112 с.