



Дальневосточный федеральный университет  
Юридическая школа

# **РЕАЛИЗАЦИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Региональная научно-практическая конференция**

Владивосток

22 декабря 2017 г.

*Материалы*

Владивосток  
2018

УДК 349  
ББК 67.402

Под общей редакцией О.В. Пономарева

*Оргкомитет конференции:*

В.В. Грейть, Е.К. Ключева, И.А. Петлеван, Д.В. Прохоренко, Г.С. Сабиров,  
П.Е. Серебренникова, А.Э. Фибих

Реализация института налогового контроля в Российской Федерации: региональная научно-практическая конференция, Владивосток, 22 декабря 2017 г.: материалы / под общ. ред. О.В. Пономарева. – Владивосток: Изд-во Дальневост. федерал. ун-та, 2018. – 46 с.

Конференция, материалы которой представлены в настоящем сборнике, организована Юридической школой Дальневосточного федерального университета с участием Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю, Управления Федерального казначейства по Приморскому краю, Администрации Приморского края, Аппарата Уполномоченного по защите прав предпринимателей Приморского края, Дальневосточного таможенного управления.

УДК 349  
ББК 67.402

© О.В. Пономарев

**Оглавление**

<b>Аникеева В.Н.</b> К вопросу об актуальных финансово-правовых аспектах российских особых территорий.....	4
<b>Грейть В.В.</b> Основные направления повышения эффективности и качества проведения налогового контроля в РФ.....	9
<b>Гриценко Е.Н.</b> К вопросу о месте налогового контроля в системе администрирования .....	13
<b>Клюева Е.К., Петлеван И.А.</b> Институт налогового контроля: опыт стран АТР .....	16
<b>Полищук Е.В.</b> Роль правоохранительных органов в налоговом контроле .....	21
<b>Прохоренко Д.В.</b> К вопросу о возмещении неправомерного вреда при проведении налогового контроля .....	24
<b>Сабиров Г.С.</b> «Дробление бизнеса» как способ налоговой оптимизации в контексте Определения Конституционного Суда Российской Федерации.....	32
<b>Серебренникова П.Е.</b> Страховые взносы как новелла налогового законодательства: проблемы практики и пути их решения .....	38
<b>Фибиx А.Э.</b> Аспекты взаимодействия налоговых и следственных органов при осуществлении налогового контроля .....	42

## **К вопросу об актуальных финансово-правовых аспектах российских особых территорий**

Аникеева Валерия Николаевна  
БЮП-14-02 группы, 4 курса Институт права

Научный руководитель – Белошапко Юрий Николаевич,  
кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовно-правовых  
дисциплин,  
Институт права

*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса  
Россия. Владивосток*

*Статья посвящена правовым особенностям российских особых территорий. Сеть особых российских территорий стремительно развивается, а число как иностранных, так и российских инвесторов неуклонно растет. Налогово-финансовое регулирование оказывает немаловажную роль в формировании полезного эффекта для развития экономики государства.*

**Ключевые слова и словосочетания:** особая территория, льготы, резиденты, финансы, режим предпринимательства.

## **On the issue of actual financial and legal aspects Russian special territories**

Anikeeva Valeriya Nikolaevna  
BIP-14-02 group, 4 course, Institute of law

The research supervisor – Yu.N. Beloshapko  
PhD in law, associate professor of Chair of criminal-law academic subjects,  
Institute of Law

*Vladivostok State University of Economics and Service  
Vladivostok, Russia*

*The article is devoted to legal peculiarities of the Russian specific territories. The network of special Russian territories is developing rapidly, and the number of both foreign and Russian investors is steadily growing. The tax and financial regulation has a rather important role in shaping the useful effect for the development of the state economy.*

**Keywords and phrases:** special territory, benefits, residents, finances, business regime.

В настоящее время для развития отдельных территорий Российской Федерации (далее – РФ) создаются особые правовые режимы для привлечения инвестиций, как национальных, так и иностранных. И виды таких территорий разнообразны: особые экономические зоны (далее – ОЭЗ), свободные экономические зоны (далее – СЭЗ), зоны территориального развития (далее – ЗТР), территории опережающего социально-экономического развития (далее – ТОР), свободные порты и другие.

Объединяет их особый режим предпринимательской деятельности, предоставление льгот и преференций, с условием соответствия требованиям законодательства.

Между тем, в финансово-правовом регулировании особых российских территорий основными моментами совершенствования являются: неточность нормативно-правовой базы, устанавливающей льготы по федеральным, региональным и местным налогам, в равной степени финансирование инженерной инфраструктуры.

Безусловно, установление налоговых льгот в качестве основного метода привлечения инвестиций создает обременение для страны, приводящее к сокращению поступлений в бюджет. Столь же цель иностранного инвестора в получении прибыли, большая часть которой будет вывозиться из страны, не позволяет достичь социально-полезного эффекта

Несмотря на привлекательность условий, проблема концентрации инвестиций в отдельных регионах зависит от неравнозначности субъектов РФ, когда за счет крупных субъектов будет финансироваться малоразвитые регионы.

Безикова У.В. утверждает следующее: «Субъекты РФ, помимо получения большей инициативы, должны переходить на самофинансирование проектов, которые способствуют региональному развитию. Самостоятельное регулирование и несение финансовых обязательств из бюджета субъектов РФ ведут к ответственному подходу управленческих региональных структур в вопросах создания и последующей реализации проектов» [1, с. 17].

Нас привлекло предложение автора; ведь нерациональное расходование средств из федерального бюджета для развития той или иной особой территории приводит к тому, что должным образом не происходит строительство инженерной инфраструктуры, а субъекты РФ не стремятся вовлечь свои средства для финансирования деятельности. По итогу получается замкнутый круг, когда «центр» все больше вкладывает, а регион не вовлечен в развитие.

Хотелось бы обратить внимание на финансовые аспекты наиболее преуспевающих российских особых территорий.

Несмотря на многочисленность форм особых территорий, для Дальневосточного федерального округа государство создало новый вид территории с особым режимом предпринимательской деятельности – ТОР. На сегодняшний день согласно данным Министерства РФ по развитию Дальнего Востока, действуют 18 ТОР, заключено 192 соглашений на общий объем инвестиций 2 трлн. 132 млрд. 43 млн. руб. Основными странами-инвесторами являются Россия, Китайская Народная Республика (далее – КНР), Япония, Южная Корея, Австралия, Литва, Кипр и Сингапур [2].

Нами выявлено, что законодатель выборочно предоставляет финансирование из федерального бюджета в рамках той или иной государственной программы. В Постановлениях Правительства РФ определяется источник строительства инженерной и транспортной инфраструктуры в разных вариациях регионального, местного и внебюджетного источника финансового обеспечения. Возможно, исходит из экономического развития территории, на которой планируется создание ТОР. Безусловно, государство стремится через привлечение инвесторов получить социально-полезный эффект, и прирост будущих налогоплательщиков после окончания действия налоговых льгот.

Согласно ч. 5 ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» (далее – ФЗ «О территориях опережающего развития в РФ»), в соглашении о создании ТОР устанавливаются: порядок финансирования строительства,

реконструкции и (или) эксплуатации объектов инфраструктуры ТОР за счет средств бюджетов различных уровней; порядок эксплуатации объектов инфраструктуры ТОР, созданных за счет регионального и местного бюджетов; порядок владения, пользования и распоряжения имуществом, созданным за счет средств регионального и местного бюджетов после прекращения существования ТОР [3].

Требует рассмотрения вопрос, связанный с осуществлением финансового контроля за деятельностью ТОР, ее управляющих органов и резидентов. Глава 6 ФЗ «О территориях опережающего развития в РФ» определяет особенности государственного контроля (надзора) и муниципального контроля за резидентами. Стоит обратить внимание на осуществление полномочий в рамках специально созданного подразделения по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и иных обязательных платежей. Равно как и на осуществление функций по контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, который также может осуществляться специально созданными органами, действующими на ТОР.

Между тем, при создании специального подразделения, налоговые органы не освобождаются от контроля за деятельностью резидентов ТОР, и обязаны уведомлять Минэкономразвития о выявленных нарушениях согласно ч. 10 ст. 24 ФЗ «О территориях опережающего развития в РФ».

С.М. Миронова в своей работе «Территории опережающего развития: правовое регулирование и перспективы развития» считает, что финансовый контроль, проводимый как Счетной палатой РФ, так и контрольно-счетными органами муниципального образования в отношении выделенных бюджетных средств, должен проводиться в соответствии с бюджетным законодательством исходя из тех критериев и методик, которые разработаны для осуществления бюджетного контроля. Более того, считаем необходимым проведение такого контроля, что позволит повысить открытость и прозрачность работы управляющей компании и развития ТОР в целом [4, с. 30].

Мы не можем не согласиться с мнением автора и считаем, что финансовый контроль распространяется не только на резидентов, но и на управляющую компанию в лице Корпорации развития Дальнего Востока, в первую очередь получателя бюджетных средств, и средств внебюджетных источников. Безусловно упрощение финансового контроля является преференцией, но в тоже время ломает существующую модель бюджетного контроля со стороны государства. Думается, для управляющей компании стоит установить общий контроль, который позволит повысить открытость и прозрачность работы.

Таким образом, деятельность ТОР требует некоторых корректировок законодательства для эффективной работы и взаимодействия с органами государственной власти и органами местного самоуправления, в которых они созданы.

Порядок функционирования и осуществления деятельности на территориях ОЭЗ регулируется Федеральным законом от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (далее – ФЗ «Об особых экономических зонах в РФ») [5].

К ОЭЗ относятся разные типы зон: промышленно-производственные, техниковнедренческие, туристско-рекреационные и портовые; то есть, сейчас понятие ОЭЗ носит широкий характер и не применяется к одному конкретному типу. Между тем, СЭЗ и ОЭЗ в Калининградской и Магаданской областях являются

самостоятельными территориями, регулируемые отдельными федеральными законами, хотя название территории подразумевает один вид.

Выдвигаются предложения по совершенствованию законодательства, так О.В. Флоря считает, что «гарантией успешного функционирования ОЭЗ является унификация всех существующих правил осуществления предпринимательской деятельности на территории ОЭЗ. Для реализации данной унификации Минэкономразвития России необходимо утвердить единый Административный регламент предоставления государственной услуги по государственной регистрации лиц в качестве резидентов ОЭЗ и заключению с ними соглашений об осуществлении предпринимательской деятельности на территории ОЭЗ» [6, с. 11].

Мы поддерживаем мнение автора, только путем структурирования можно достигнуть качественного результата – развитие экономики субъекта.

Так согласно ст. 6.1 ФЗ «Об особых экономических зонах в РФ» финансирование создания объектов инженерной, транспортной, социальной, инновационной и иных инфраструктур ОЭЗ может осуществляться только из бюджетов различных уровней без упоминания внебюджетных источников. Государство гарантирует не распространение новых налоговых норм на резидентов ОЭЗ, в течении срока соглашения.

Думается, если разрешить финансирование материально-технического оснащения ОЭЗ и прилегающей к ней территории из внебюджетных источников – это позволит приобщить больше участников и снизить нагрузку на бюджет.

Система льгот и стимулов для резидентов ОЭЗ, позволяет развивать приоритетные отрасли экономики, так показывает практика наиболее привлекательные типы – это промышленно-производственный и технико-внедренческий, что позволяет развивать приоритетные отрасли экономики государства и успешно развивать социально-экономическую среду региона.

Неким современным порто-франко является СПВ, ставший первым свободным портом на основании Федерального закона от 13 июля 2015 г. № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток» (далее – ФЗ «О свободном порте Владивосток»).

О масштабе СПВ указывает вхождение 16 муниципальных образований Приморского края, а также территории муниципальных образований иных субъектов РФ, определенных ст. 4 ФЗ «О свободном порте Владивосток». А именно: Петропавловск-Камчатский городской округ Камчатского края, Ванинский муниципальный район Хабаровского края, Корсаковский городской округ и Углегорский городской округ Сахалинской области, городской округ Певек Чукотского автономного округа, в том числе территории и акватории морских портов, расположенных на территориях этих муниципальных образований [7].

Финансовое обеспечение создания (модернизации) на территории СПВ объектов инфраструктуры осуществляется за счет внебюджетных источников, с применением механизмов государственно-частного партнерства, а также в порядке, предусмотренном бюджетным законодательством РФ, за счет ассигнований федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, и бюджетов муниципальных образований, территории которых входят в состав СПВ. Инвесторы могут финансировать размещение объектов инфраструктуры СПВ, через взносы в уставной капитал управляющей компании, АО «Корпорация развития Дальнего Востока».

В добавок ко всему прочему, законодатель не видит необходимости введения в свободное обращение иностранной валюты на территории РФ. И он прав; территории СПВ на начальных этапах не смогут реализовывать процесс расчетов иностранной валютой в том объеме, в котором требуется. Примечательна ситуация в приграничном

городе Суйфэньхэ, где в 2013 г. Национальный банк Китая разрешил свободное обращение рубля в границах города.

Активный интерес КНР к инвестированию в СПВ, возможно отразится на преобразовании валютного регулирования, так как транспортный коридор «Приморье-1» уже начал свою работу. Он соединяет пограничную китайскую ж/д станцию Суйфэньхэ с контейнерным терминалом «Восточной стивидорной компании» в порту Восточный.

Говоря о статистике СПВ, предпринимателями подано более 500 заявок на реализацию инвестиционных проектов, большая часть из которых одобрена (400). Уже реализуется 329 проектов с объемом инвестиций 350 млрд. руб. [8].

Но между тем, в соответствии с поручением Президента РФ № Пр-2064, п. 2 от 13 октября 2017 г. Правительству РФ совместно с ЦБ РФ поручено создание в СПВ регионального финансового центра, направленного на взаимодействие со странами АТР. Между тем, будут прорабатываться вопросы, касающиеся создания условий для деятельности иностранных кредитных организаций, создание специализированного финансового суда и упрощение обращения ценных бумаг [9].

По нашему мнению, данное поручение приведет к значительным убыткам федерального бюджета, в первую очередь будет необходимо реформирования системы законодательства, причем в большей степени при создании финансового суда. Между тем, затраты на оборудование, помещения, поиск необходимых кадров для функционирования финансового центра.

Думается, странам АТР интересен Дальний Восток, и прежде всего в вопросах лицензирования, расчетов в иностранной валюте, скорости рынка ценных бумаг и производных финансовых инструментов, поэтому мы считаем перспективным реализацию финансового центра.

Несмотря на то, что все российские особые территории создавались в различные периоды и отражали существовавшие в те времена взгляды на роль и место их в экономике страны, они преследуют общие цели создания и предусматривают одинаковый механизм взаимодействия лиц, участвующих в реализации инвестиционных проектов. В этой связи представляется крайне необходимым провести работу по систематизации федеральных законов и иных нормативно-правых актов путем объединения содержащихся в них положений в одном законодательном акте с выделением в нем общих и специальных норм, предназначенных для финансово-правового регулирования.

#### **Литература:**

1. Безикова Е.В. Классификация мер и способов создания и функционирования особых экономических зон в Российской Федерации: финансово-правовой аспект / Е.В. Безикова // Вестник Томского государственного университета. – 2013. – № 1. – С. 12-18.

2. Территории опережающего развития: информация от 20.10.2017 [Электронный ресурс] // Министерство Российской Федерации по развитию Дальнего Востока. – Режим доступа: <https://minvr.ru/activity/territorii-operezhayushchego-razvitiya/>

3. О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации: федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ (ред. от 03.07.2016) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_172962/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_172962/)



4. Миронова С.М. Территории опережающего развития: правовое регулирование и перспективы развития / С.М. Миронова // Право и экономика. – 2016. – № 3. – С. 24-30.

5. Об особых экономических зонах в Российской Федерации: федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ (ред. от 13.07.2015) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_54599/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54599/)

6. Флоря О.В. Правовое регулирование предпринимательской деятельности в особых экономических зонах / О.В. Флоря: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03. – Москва, 2011. – 33 с. 7. О свободном порте Владивосток: федеральный закон от 13.07.2015 № 212-ФЗ (ред. 01.07.2017) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_182596/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182596/) 8. За два года Свободный порт Владивосток привлек 350 млрд рублей инвестиций: информация от 12.10.2017 [Электронный ресурс] // Министерство Российской Федерации по развитию Дальнего Востока. – Режим доступа: <https://minvr.ru/press-center/news/8872/>

9. Перечень поручений Президента РФ по итогам заседания президиума Государственного совета, состоявшегося 6 сентября 2017 года: опубликовано 13.10.2017 [Электронный ресурс] // Администрация Президента России. – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/55851>

### **Основные направления повышения эффективности и качества проведения налогового контроля в РФ**

Грейть Вячеслав Витальевич  
группа Б6404, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель – Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*

*В работе рассмотрены теоретические основы повышения эффективности контрольной работы налоговых органов в рамках налогового администрирования. Предложены направления повышения результативности контрольно-регулятивной составляющей налоговой политики. Проведен анализ видов налогового контроля и актуальные вопросы регламентации налоговых проверок.*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговое регулирование, налоговый контроль, администрирование, налоговая проверка, правонарушения, собираемость налогов*

### **Main directions of increase in efficiency and qualities of carrying out tax control in the Russian Federation**

Greit Vyacheslav Vitalyevich  
B6404, 4 course of the FEFU Law School

The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,

Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

In work theoretical basics of increase in efficiency of an examination of tax authorities within tax administration are covered. The directions of increase in effectiveness of a control and regulatory component of tax policy are offered. The analysis of types of tax control and topical issues of a regulation of tax audits is carried out.

**Keywords and phrases:** *tax regulation, tax control, administration, tax audit, offenses, collecting of taxes*

В настоящее время оценка эффективности налогового контроля с целью обеспечения поступления налогов и сборов в бюджетную систему приобретает особую актуальность. Противодействие налоговым утечкам является важной составляющей процесса налогообложения. Сложившаяся в России система налогового администрирования, направленная на учет и жесткий контроль налогоплательщиков, уже не соответствует современным требованиям. Недостатки налогового контроля приводят к резкому снижению поступления налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений. Качественное решение проблем эффективного прогноза и оптимального планирования собираемости налогов позволит значительно повысить эффективность налогового контроля.

Основным направлением в повышении эффективности деятельности налоговых органов является усиление научного и методического обеспечения комплексного анализа деятельности налогоплательщиков [1]. Необходимо выработать критерии оценки эффективности деятельности налоговой службы, определить направления развития налогового администрирования организации эффективной контрольной работы налоговых органов с использованием современных информационных технологий и системы противодействия налоговой преступности. В результате должны быть определены пути повышения эффективности налогового контроля РФ с учетом приоритетов политики налоговой безопасности государства.

В России серьезной проблемой остается уклонение от уплаты налогов распространение различных схем обхода налоговых законов. В связи с этим важными задачами выступают эффективный выбор объектов налогового аудита и повышения качества проводимых документальных проверок, работа по укреплению налоговой дисциплины и ответственности, разработка эффективных методов контроля и взыскания. Налоговые органы должны не только выявлять факты сокрытия доходов и ухода от налогообложения, но и оперативно перекрывать возможные каналы возникновения налоговых нарушений (иногда даже неосознанных) посредством совершенствования нормативно-правовой базы. Следует установить жесткий оперативный контроль за соблюдением налогового законодательства, повысить ответственность за уклонение от уплаты налогов. Вместе с тем необходимо также улучшить структуру налоговых органов, изжить коррупцию.

Формирование эффективной налоговой политики предполагает повышение результативности ее контрольно-регулятивной составляющей. В этом направлении может быть предложен ряд соответствующих мер, в частности [2]:

– уточнение отдельных видов налоговых правонарушений, например понятий «сокрытый или заниженный доход (прибыль) или иной объект налогообложения», «грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»,

«ответственность свидетеля...», «отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки...»;

– переход от применяемого в России метода сложения штрафных санкций (порой за одно правонарушение) к методу зачета (поглощения) большей мерой (санкцией) меньшей, что снизит субъективизм в применении штрафов налоговыми органами;

– повышение ставок налогов за пользование природными ресурсами до размеров, при которых внедрение природоохранных технологий и очистных сооружений стало бы выгоднее, чем регулярная уплата в бюджет штрафных налогов;

– усовершенствование системы мер по снижению задолженности налогоплательщиков по налоговым платежам;

– разработка системы мер по снижению задолженности налогоплательщиков по налоговым платежам (восстановление порядка открытия счетов недоимщиков, организация аукционов продажи налоговых долгов, взыскание задолженности за счет имущества, отказ от зачетных схем уплаты налогов и др.);

– разработка подходов и путей повышения эффективности контрольной работы и совершенствования контрольных технологий, в том числе создание более эффективной системы предварительного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

Подобная система может быть основана на углубленном автоматизированном камеральном анализе отчетных материалов и экономико-математической модели определения потенциальной суммы налоговых обязательств каждого налогоплательщика;

– разработка автоматизированной системы подготовки и регистрации решений, выносимых по результатам налоговых проверок;

– внедрение мер по усилению контрольной работы с «фирмами-однодневками» и «анонимными» структурами, организациями, представляющими «нулевые балансы»;

– увеличение размера контролируемых службами финансового мониторинга сделок. Снижение налоговой нагрузки и изменение правил налогообложения позволяют государству ставить вопрос о строгом налоговом контроле. Наведение порядка в этой сфере является не столько даже фискальной задачей, сколько важным элементом создания равной конкурентной среды. В современных условиях налоговый контроль осуществляется в трех формах: предварительный, текущий и последующий. При этом используются такие методы, как наблюдение, обследование, анализ и проверки, которые подразделяются на камеральные и выездные [3].

Налоговая проверка представляет собой процессуальное, плановое действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, представленных налогоплательщиком в налоговых декларациях и иных отчетных документах, представляемых в налоговые органы.

Камеральная налоговая проверка в настоящее время является наиболее эффективным методом налогового контроля. Это форма оперативного реагирования, направленная в первую очередь на предупреждение и пресечение правонарушений и преступлений в налоговой сфере на их начальной стадии. В отношении одного налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) налоговые органы не вправе проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх

указанного ограничения. Также налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа, в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. При этом указанная норма содержит запрет на проведение налоговым органом в течение одного календарного год двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Исключение составляют случаи, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Согласно ст. 88 Налогового кодекса РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Несмотря на принимаемые меры, остаются проблемными вопросы уклонения налогоплательщиков от выполнения обязанности по уплате налогов, а применяемые нарушителями налогового законодательства формы и способы занижения налогооблагаемой базы усложняются. В этих условиях особую значимость приобретают задачи скорейшего реагирования и обнаружения этих приемов и способов. В настоящее время стоит острая необходимость [4]:

1) изучать вопросы применения на практике законодательства о налогах и сборах Российской Федерации по вопросам организации и проведения налогового контроля;

2) повышать эффективность контрольной работы налоговых органов;

3) разрабатывать пути совершенствования контрольно-проверочной работы налоговых органов;

4) изучать пути, приемы и способы уклонения налогоплательщиков от обязательств по уплате законно установленных налогов и сборов;

5) вести разъяснительную работу по вопросам применения на практике законодательства о налогах и сборах Российской Федерации.

Несмотря на принимаемые законодателем меры по урегулированию вопросов правовой регламентации камеральных налоговых проверок, практика показывает необходимость совершенствования правового механизма проведения налогового контроля в целом и в частности камеральных налоговых проверок.

Как показывает практика, при дополнительном истребовании документов в ходе камеральных налоговых проверок налогоплательщики зачастую отказываются предоставить первичную финансовую и бухгалтерскую документацию и требуют проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогоплательщика [5]. Учитывая особую загруженность работников налоговых органов, проведение выездной налоговой проверки по первому требованию налогоплательщика представляется невозможным. С другой стороны, в связи с неурегулированностью данного вопроса в законодательстве о налогах и сборах инспекторы налоговых органов не вправе в настоящее время требовать от налогоплательщиков первичную документацию.

А налогоплательщик, в свою очередь имеет право настаивать на соблюдении порядка выемки и дополнительного истребования документов (ст. 94 НК РФ), так как

доказательства, полученные с нарушением установленного порядка, не имеют юридической силы.

На наш взгляд, для заполнения существующего пробела необходимо законодательно урегулировать данные вопросы. К настоящему моменту не урегулированы и вопросы о возможности назначения экспертизы и привлечения специалистов для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. Такая необходимость может возникнуть в тех случаях, когда проверяющими выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах. Для качественной организации и проведения камеральной налоговой проверки необходимо вести подготовительную работу. Для этих целей необходимо:

- использовать накопительную информационную базу результатов аналогичных проверок за предыдущие периоды как минимум за один год, предшествующий периоду, в котором осуществляется камеральная налоговая проверка;

- применять данные правового анализа показателей налоговой отчетности и иной информации о деятельности налогоплательщиков за период, предшествующий периоду, в котором осуществляется камеральная налоговая проверка;

- законодательно урегулировать вопросы получения из различных внутренних и внешних источников информации, позволяющей выявить сферы возможных налоговых нарушений.

Приведенный перечень путей совершенствования проведения камеральной налоговой проверки, конечно же, является не исчерпывающим. И остается необходимость продолжать исследования в данном направлении.

#### **Литература:**

1. Саркисянц Г.В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок // Молодой ученый. 2015. №4. С. 421-423.

2. Ильин А.Ю. Налоговый контроль: тенденция эффективности и дальнейшего развития [Электронный ресурс] // Аналитический портал «Отрасли права». Режим доступа: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/3137> (дата обращения 12.12.2017)

3. Засько В.Н. Анализ налоговых поступлений и повышение эффективности налогового контроля // Налоговая политика и практика. 2016. №5. С.15-18

4. Турчина О.В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля в России // Налоги и журналы. 2010. №4. С.3-6

5. Коваленко С.А. Эффективность налогового контроля и направления ее повышения // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. 2009. №4. С.138-141

#### **К вопросу о месте налогового контроля в системе администрирования**

Гриценко Елизавета Николаевна  
Ю601/1401, 4 курс юридического факультета

Научный руководитель – Медяников Юрий Викторович,  
старший преподаватель кафедры административного и таможенного права  
Владивостокского филиала Российской таможенной академии

*Статья посвящена определению места налогового контроля в системе налогового администрирования. Рассмотрение данного вопроса позволит определить ключевые структурные элементы и характерные черты налогового контроля как системы*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговой контроль, налоговая система, администрирование*

***The question of the place of tax control in the system administration***

Gritsenko, Yelizaveta Nikolayevna

Ю601/1401, 4 year law faculty

Scientific supervisor – Medyannikov Yuri Victorovich, senior lecturer of the Department of administrative and customs law of the Vladivostok branch of Russian customs Academy

*The article is devoted to determination of the place of tax control in system of tax administration. The consideration of this question will allow us to determine key structural elements and characteristic features of tax control as a system*

**Keywords and phrases:** *tax control, taxation system, administration*

Налоговое администрирование в России рассматривается как комплексная превентивная система, которую некоторые авторы рассматривают, как агрессивную [1]. Однако вопрос о подходах к ее определению, и о целесообразности установления партнерских отношений между ее субъектами остается дискуссионным, поскольку существует потребность в проведении мероприятий, направленных на закреплении таких принципов. Проведение работы в данном направлении позволит сформировать систему, основанную на увеличении количества точек соприкосновения при урегулировании налоговых споров, расставить акценты во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками, повысить эффективность механизмов планирования налоговых потоков. В данной связи рассмотрим наиболее выраженные точки соприкосновения участников налогового администрирования в системе налогового контроля.

Проанализируем, что собой представляет контроль в структуре налогового администрирования. Налоговый контроль выступает инструментом, обеспечивающим непрерывность поступления налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации в запланированном объеме, и необходимым условием повышения эффективности налогового администрирования в целом.

Законодательно закрепленное понятие налогового контроля закреплено в ст. 82 Налогового кодекса и означает деятельность уполномоченных органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом России [2].

При этом в юридической литературе сущность налогового контроля рассматривается в двух аспектах, которые неразрывно связаны: с прогрессивного - как функция государственного управления и статистического - как деятельность по исполнению налогового законодательства.

При этом в широком смысле данная категория определяется как способ обеспечения законности, главная цель которого состоит в осуществление действий по проверке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков в рамках решения задачи обеспечения исполнения требований налогового законодательства.

Исходя из этого делаем вывод, что это деятельность государственных органов, направленная на обеспечение исполнения налоговых обязательств путем использования законодательно утвержденных инструментов, входящих в регламентированный комплекс мероприятий.

Налоговый контроль является неотъемлемым элементом системы государственного финансового контроля и может рассматриваться как комплекс мероприятий по анализу соблюдения норм налогового законодательства, целесообразности выбора методов и форм налогового контроля, эффективности работы системы налоговых органов по обеспечению выполнения доходной части бюджетов всех уровней бюджетной системы, выявлению резервов увеличения налоговых поступлений.

В данном контексте выражается специфика характеризующих признаков налогового контроля [1]:

- анализ деятельности субъектов налоговых отношений (налогоплательщиков и налоговых агентов) носит сплошной характер;
- непрерывный характер реализации контрольных мероприятий в связи с потребностью обеспечения поступления финансовых ресурсов в бюджетную систему;
- законодательное установление четкой последовательности действий при осуществлении налогового контроля; создание условий для согласованных мероприятий уполномоченных государственных структур при осуществлении совместных действий, а также в процессе обмена информацией [3].

Основными функциями налогового контроля являются:

– создание условий, обеспечивающих непрерывность налоговых потоков во все уровни бюджетной системы, в основе которых заложен механизм проверки факта соблюдения норм налогового законодательства в части полноты, правильности и своевременности исполнения налоговых обязательств субъектами налоговых отношений;

– использование алгоритма предотвращения уклонения от выполнения налоговых обязательств, анализ «налоговых рисков» в качестве первичных признаков применения схем уклонения от уплаты налогов субъектами налоговых отношений;

– определение совокупности условий, позволяющих оптимизировать налоговые потоки, обеспечить увеличение налоговых поступлений в бюджетную систему путем: разработки методик проведения анализа показателей, характеризующих деятельность субъектов налоговых отношений, оценки динамики их изменений и ее влияния на объемы налоговых поступлений; создания системы мониторинга налогоплательщиков, входящих в зону риска;

– разработка предложений по формированию эффективной налоговой системы с учетом потребности субъектов налоговых отношений: государства – в части необходимости финансового обеспечения, проводимых социальных и экономических программ; налогоплательщиков – с учетом необходимости реализации принципа стабильности функционирования налоговой системы; – рост отдачи и повышение «рентабельности» контрольных мероприятий.

Проведенный анализ дает возможность дать следующую характеристику налогового контроля: налоговый контроль может существовать только как система, составляющие которой взаимосвязаны, действуют подобно единому организму, обеспечивают ее устойчивое функционирование и решение поставленных задач, стоящих перед налоговой системой государства.

**Литература:**

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 544 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998No 146-ФЗ// URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.12.2017).
3. Джамурзаев Ю.Д. Концепция формирования эффективного налогового администрирования в национальной налоговой системе. Автореф.дис.... д.э.н. Орел. 2012.4. Составлено автором по: Пономарев А.И. Налоги и налоговое администрирование сферы природопользования в России / А.И. Пономарев, В.А. Арсеньева, М.А. Богатырев. СКАГС: Мини Тайп, 2008.

**Институт налогового контроля: опыт стран АТР**

Петлеван Игорь Андреевич, Ключева Евгения Константиновна  
группа Б6402, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель — Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*

*Статья посвящена обзору некоторых институтов налогового контроля, применяемых в странах Азиатско-тихоокеанского региона. В современных условиях повышение эффективности налогового контроля — одна из приоритетных задач государства в лице соответствующих органов, для реализации которой необходимо изучение положительного международного опыта.*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговый контроль, налоги, бюджет, доходы, АТР, США, КНР.*

**Institute of tax control: practice of countries of the Asia-Pacific region**

Petlevan Igor Andreevich, Kluyeva Evgeniya Konstantinovna  
B6402 group, 4 course of the FEFU Law School

The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,  
Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

*The article is devoted to the review of some tax control institutes used in the countries of the Asia-Pacific region. In modern conditions, increasing the effectiveness of tax control is one of the priority tasks of the state in the person of relevant bodies, for the implementation of which it is necessary to study the positive international experience.*

**Keywords and phrases:** *tax control, taxes, budget, incomes, Asia-Pacific region, United States of America, People's Republic of China.*



Налоговый контроль является необходимым условием существования эффективной налоговой системы. При этом, начиная с 2014 года Правительством Российской Федерации, был взят курс на ужесточение налогового контроля [1, с. 103]. Очевидно, данный шаг является вынужденным, и в условиях санкций призван хоть как-то способствовать сохранению объема поступлений в бюджет на приемлемом уровне. Проанализируем уровень доходов бюджета за 2012-2016 г.:

доходы бюджета за 2012 год - 12 855 540 621,1 тыс. рублей [2]; 2013 год - 13 019 939 484,9 тыс. рублей [3]; доходы бюджета за 2014 год - 14 496 880 495,7 тыс. рублей [4]; доходы бюджета за 2015 год - 13 659 242 939,4 тыс. рублей [5]; доходы бюджета за 2016 год - 13 460 040 690,5 тыс. рублей [6].

При этом, с каждым годом увеличивается размер такого показателя как дефицит бюджета: если в 2012 году дефицит составлял 39 446 125,6 тыс. руб [2]., то по итогам 2016 года ситуация близка к критической — 2 956 406 148,7 тыс. рублей (21,97% от доходов) [6].

Следует отметить, что примерно половина доходов бюджета складывается из налоговых поступлений. В среднем, в 2014-2016 годах налоговые поступления составили 6,7 трлн. рублей.

В сложившейся ситуации вопрос эффективности налогового контроля и доверия к нему со стороны налогоплательщиков становится едва ли не ключевым, что приводит к необходимости анализа механизмов налогового контроля в наиболее развитых странах.

Улучшение качества налогового контроля возможно как за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования, так и за счет использования международного опыта [7, с. 147].

В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также деятельность контролируемых субъектов, связанную с уплатой налогов и сборов. В узком смысле под налоговым контролем понимается проведение налоговых проверок уполномоченными органами [8]. В настоящей работе речь пойдет о налоговом контроле в обоих смыслах.

Для проведения анализа выбраны ведущие страны АТР: США и КНР.

**Гибкая стратегия налогового контроля, корректировка его задач в соответствии с международными принципами.** В настоящее время в России существует необходимость пересмотра стратегии налогового контроля. Для общества одинаково важны и обеспечение бюджетной устойчивости, и повышение качества жизни населения.

Даже при самом передовом законодательстве налоговый контроль будет далек от эффективного, если основной задачей его будет *пополнение бюджета любой ценой*. Необходимо изменение налоговой культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Адекватным решением этой проблемы является применение достаточно гибкой стратегии налогового контроля. Одним из ее ключевых моментов должен быть анализ рисков. Работники налоговых органов должны уделять внимание налогоплательщикам пропорционально их финансовой значимости и определению сфер деятельности с наивысшим коэффициентом налогового риска. Так, в странах с развитой экономикой стратегия такова, что основной упор приходится на те отрасли экономики, которые имеют наибольший налоговый потенциал [7, с. 152].

В США налоговые декларации подразделяются на несколько групп. К примеру, декларации физических лиц подразделяются на группы в зависимости от общей

величины дохода, указанного в декларации, а компьютерная формула определяет параметры для оценки налоговой декларации. Указанные параметры суммируются в целях получения определенного количественного показателя - отличительного параметра. В результате чем выше полученный количественный показатель, тем больше вероятность того, что налоговая декларация будет подвергнута проверке [7, с. 148].

Также в США делается особый упор на контроль крупных компаний. Степень покрытия для данной категории налогоплательщиков составляет в среднем более 52%, что намного выше среднего показателя (2,05%) для всех категорий компаний в совокупности [7, с. 149].

Стоит отметить, что аналогичные идеи уже находят своё отражение в деятельности ФНС России [9].

Таким образом, в налоговом контроле России прослеживается тенденция к внедрению системы оценки рисков, аналогичной системам развитых стран. Однако, данные нововведения замечены были только в отдельной сфере налогового контроля.

**Сообщение о нарушении законодательства о налогах и сборах.** в США существует телефон доверия, на который может обратиться любой житель, у которого появились подозрения или достоверные доказательства нарушения налогового законодательства субъектом налоговых правоотношений. При этом необходимо указать название компании, ИНН налогоплательщика, описание факта нарушения, период времени, к которому относится нарушение, примерная сумма укрываемого дохода, имя, адрес, телефон заявителя [1, с. 104].

Однако, телефоны доверия есть и в ФНС России. Но как заинтересовать гражданина в сообщении органу о факте нарушения налогового законодательства?

Как оказалось, достаточно просто. Добровольные информаторы могут рассчитывать на премию в размере до 10% от выявленной недоимки, но не более 100 тыс. долл. США. Полученная анонимная информация все равно проверяется налоговыми службами [10, с. 39].

Институт информаторов существует и в Китае. В Законе КНР «Об управлении сбором налогов» закреплено, что любые организации и физические лица вправе информировать о нарушениях налогового законодательства и административных правовых актов. При этом данным лицам гарантируется конфиденциальность сведений об информаторе. Налоговые органы должны в соответствии с правилами выдать информатору поощрение [11].

В ходе анализа как федерального, так и регионального законодательства Российской Федерации подобные меры были выявлены только в Кемеровской области [12] и Республике Хакасия [13] (в обоих регионах размер вознаграждения аналогичен США – 10%). При этом, законодательные меры, принятые в данных регионах, имеют крайне узкую направленность.

На территории Приморского края подобные меры не применяются, также нет их на федеральном уровне. Таким образом, налоговым органам РФ в подавляющем большинстве регионов приходится рассчитывать лишь на свой профессионализм.

**Определение крупнейших налогоплательщиков.** В России целях отнесения налогоплательщика к категории крупнейших применяются следующие критерии: показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации; признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц; наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности; проведение налогового мониторинга. [14]

в США же метод отбора лиц этой категории более прогрессивен – начисление баллов при оценке общей стоимости активов происходит путем суммирования всех активов налогоплательщика, активов всех находящихся под его контролем юридических лиц в США и за рубежом. Данные баллы присваиваются по таким категориям: общая стоимость активов; валовой доход; количество юридических лиц, участвующих в основной деятельности; наличие многоотраслевой структуры компании; количество сотрудников налоговой администрации, необходимых для проверки; количество привлеченных специалистов, необходимых для проверки; общий объем вспомогательной работы и количество человеко-дней для проверки.

Организация признается крупнейшим налогоплательщиком и включается в программу всесторонних проверок, если набирает не менее 12 баллов (для промышленных компаний) и 15 баллов (для финансовых, страховых компаний). Предусматривается включение компаний в разряд крупнейших налогоплательщиков даже в случае, когда они не набирают необходимое количество баллов. [15, с. 101]

Как мы видим, в США для отнесения организации к категории крупнейших налогоплательщиков используются не только экономические показатели, но и принимается во внимание объём ресурсов, необходимый для осуществления контрольных мероприятий в отношении таких организаций.

**Специализированные структурные подразделения органов.** В США существуют специальные подразделения, следящие за рекламой и коммерческими объявлениями в средствах массовой информации. Полученные материалы используются для анализа деловой активности предпринимательских и коммерческих структур, установления возможных источников доходов и их примерных размеров. Результаты сравниваются с отчетными документами, и выявляются объекты, требующие более детального изучения. [15, с. 101]

В условиях всё ещё большого теневого сектора в Российской Федерации в целях увеличения сборов следовало бы принять меры по регулярному мониторингу хотя бы крупнейших интернет-площадок для размещения объявлений ([www.avito.ru](http://www.avito.ru), [www.farpost.ru](http://www.farpost.ru)).

Однако следует понимать, что данная мера вряд ли приведет к существенному увеличению налоговых поступлений. Также возникают сомнения по поводу рентабельности данного подразделения в России.

**Кадровый состав и техническое оснащение налоговых органов.** В качестве особых дополнительных гарантий эффективности и налогового контроля в том числе в Китае можно назвать на законодательном уровне (Закон КНР «Об управлении сбором налогов») закрепленные положения о требованиях к кадровому составу (налоговые органы должны усилить кадровое строительство и повышать политический и профессиональный уровень сотрудников), а также о возможности отвода сотрудников налоговых органов в случае их заинтересованности по отношению к другим участникам налоговых правоотношений.

Также в названном законе закреплена обязанность государства оснащать налоговые органы всех ступеней современной информационной техникой, усиливать модернизацию информационных систем по управлению сбором налогов, создавать и совершенствовать систему обмена информацией.

Надо отметить, что и в России информационно-техническое оснащение как налоговых органов, так и налогоплательщиков не стоит на месте. Способствует увеличению эффективности контроля за налоговыми поступлениями, например, введение с 3 июля 2016 года нового порядка применения контрольно-кассовой техники [16]. В данном нововведении усматривается целый ряд преимуществ. Отмечается что новый порядок значительно сократит количество проверок, поскольку налоговый орган

будет оперативно получать всю необходимую информацию об экономической деятельности налогоплательщика и проводить её автоматизированный анализ [17].

**Институт сборщиков налогов.** Под сборщиками налогов в Китае понимаются те организации и лица, которые, согласно законам и административным правилам, обязаны удерживать и взимать налоги. Данным лицам имеют право передавать свои полномочия по сбору налогов в целях снижения расходов на налоговое администрирование и в целях улучшения налогового администрирования в отдаленных и малонаселенных районах страны. Рассмотрим данный институт подробнее.

в КНР налоговый орган может наделить полномочиями по сбору и перечислению налогов лицо, которое находится в следующих отношениях с налогоплательщиком: отношения руководства и подчинения; деловые взаимоотношения; территориальная близость; другие связи и взаимоотношения, которые способствуют осуществлению налогового контроля и удобны для уплаты налогов налогоплательщиком.

Сотрудники, занимающиеся сбором налогов, должны иметь гражданство КНР, быть законопослушными, обладать полной дееспособностью, а также знаниями и навыками работы, требуемыми для осуществления сбора налогов, и отвечать другим требованиям налогового органа.

Отношения между сборщиком налогов и налоговым органом оформляются соглашением о предоставлении полномочий на сбор налогов.

Полномочия сборщика налогов имеют срочный характер – не более 3 лет.

Анализ института сборщиков налогов в Китае позволяет сделать вывод о том, что он оказывает содействие налоговым органам в сфере взимания налогов, а также налогового контроля. В нашей стране никаких контрольных функций в отношении налогоплательщиков сборщики налогов не выполняют, они осуществляют деятельность по непосредственному получению от налогоплательщиков налоговых платежей с последующей передачей аккумулированных сумм и записей об исполненных налоговых обязанностях в уполномоченные государственные органы. Сейчас предполагается, что несмотря на отсутствие в законодательстве самого термина сборщиками налогов являются, например, налоговые агенты, банки, почтовые отделения, органы местного самоуправления.

Вряд ли можно говорить о том, что наделение сборщиков налогов еще и контрольными функциями приведет к повышению эффективности налогового контроля в целом и не отрицательно скажется на основной деятельности банков, почтовых отделений и т.д.

Подводя итог проведенному анализу отдельных аспектов налогового контроля в США и Китае, необходимо сделать вывод, что по нашему мнению, далеко не все институты налогового контроля приживутся в условиях российской системы налогового права, однако необходимо заимствовать и продвигать информационные технологии в сфере налогового контроля, переработать подход налоговых органов к основным целям налогового контроля в целом, чтобы эффективность рассматриваемого института налогового права повышалась не за счет количественных, а за счет качественных показателей.

#### **Литература:**

1. Герб А.А. Особенности осуществления налогового контроля в США. / А.А. Герб // Научный альманах. — 2015. — № 12-1(14). — С. 103-106.
2. Федеральный закон от 30.09.2013 N 254-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2012 год" // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 04.10.2014 N 280-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2013 год" // СПС КонсультантПлюс.

4. Федеральный закон от 05.10.2015 N 276-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2014 год" // СПС КонсультантПлюс.
5. Федеральный закон от 31.10.2016 N 377-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2015 год" // СПС КонсультантПлюс.
6. Федеральный закон от 16.10.2017 N 287-ФЗ "Об исполнении федерального бюджета за 2016 год" // СПС КонсультантПлюс.
7. Зубкова М.Б. Анализ зарубежной практики организации налогового контроля / М.Б. Зубкова // Финансовые исследования. — 2015. — № 1 (46). — С. 147-153.
8. Мигачева Е.В. Совершенствование налогового контроля в Российской Федерации. // СПС КонсультантПлюс.
9. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок".
10. Плотникова В.В. Адаптация положительного опыта налогового контроля зарубежных стран (на примере США). / В.В. Плотникова // Студенческий научный журнал «Грани науки». — 2016. — Т.4. №1. — С. 37-40.
11. Закон КНР «Об управлении сбором налогов» [Электронный ресурс] // Chinalaw.Center. — Режим доступа: [http://chinalaw.center/tax\\_law/china\\_tax\\_collection\\_administration\\_law\\_revised\\_2015\\_russian/](http://chinalaw.center/tax_law/china_tax_collection_administration_law_revised_2015_russian/)
12. Закон Кемеровской области от 4 апреля 2014 года №23-ОЗ "О денежном вознаграждении граждан, предоставившим информацию о нарушениях в области налогообложения, связанных с оплатой труда" [Электронный ресурс] // Российская газета. — Режим доступа: <https://rg.ru/2014/04/21/keremovo-zakon23-reg-dok.html>
13. Закон Республики Хакасия от 07.11.2014 N 83-ЗРХ "О вознаграждении граждан за предоставление информации о нарушениях в области налогообложения при оплате труда". [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. — Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn19/about\\_fts/docs/5701996/](https://www.nalog.ru/rn19/about_fts/docs/5701996/)
14. Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@ (ред. от 26.10.2016) "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 N САЭ-3-30/290@" // СПС КонсультантПлюс.
15. Гамонина А.Н., Маркова И.Д. 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.
16. Федеральный закон от 03.07.2016 N 290-ФЗ (ред. от 27.11.2017) "О внесении изменений в Федеральный закон "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс.
17. Новый порядок применения ККТ [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС. — Режим доступа: <https://kkt-online.nalog.ru/>

## **Роль правоохранительных органов в налоговом контроле**

Полищук Елена Вячеславовна  
курсант 4 курса

Научный руководитель – Кулажников Вадим Владимирович,

доцент кафедры государственно-правовых и гражданско-правовых дисциплин,  
кандидат юридических наук

*Владивостокский филиал Дальневосточного юридического института  
МВД России, г. Владивосток*

*Статья посвящена особенностям участия правоохранительных органов в налоговом контроле. Правовой базой такого сотрудничества выступают нормы налогового законодательства, а координируются их действия на основании заключенных между указанными органами публично-правовых договоров. От того, насколько четко налажено взаимодействие правоохранительных и налоговых органов, во многом зависит эффективность своевременной уплаты налогов и сборов и обеспечение обязанностей по их уплате.*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговый контроль, органы внутренних дел, Налоговый кодекс РФ, налогоплательщик, налоговый орган.*

### **The Role of Law Enforcement Bodies in Tax Control**

Polishuk Elena Vyacheslavovna  
cadet of 4 course

The research supervisor - Kulazhnikov Vadim Vladimirovich  
Associate Professor of the Department of State Legal and Civil Law Disciplines,  
candidate of Juridical Sciences.

*Vladivostok branch of the Far Eastern Law Institute  
Ministry of Internal Affairs of Russia, Vladivostok*

*The article is devoted to the peculiarities of participation of law enforcement bodies in tax control. The legal base for such cooperation is the norms of tax legislation, and their actions are coordinated on the basis of the public legal agreements concluded between the said bodies. The effectiveness of timely payment of taxes and fees and ensuring the obligations to pay them depends to a large extent on how well the interaction between law enforcement and tax authorities is established.*

**Keywords and phrases:** *tax control, internal affairs bodies, Tax Code of the Russian Federation, taxpayer, tax authority.*

По общему правилу, установленному ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговый контроль осуществляется должностными лицами налоговых органов [1].

Вместе с тем, на практике распространены случаи, когда к осуществлению такого контроля привлекаются органы внутренних дел в лице сотрудников полиции.

Между тем, возможность участия сотрудников полиции при проведении выездной налоговой проверки прямо предусмотрена ст. 36 НК РФ и ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции» [1, 2]. При этом полиция наделена правом получать сведения, составляющие налоговую тайну, проводить ОРМ, следственные действия и иные организационно-технические мероприятия.

Полномочия сотрудников органов внутренних дел в участие в мероприятиях налогового контроля ограничены лишь выездными налоговыми проверками. Участвовать в камеральных проверках сотрудники полиции не вправе.

Порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных проверок регулируется Инструкцией, утвержденной совместным Приказом ФНС России и МВД России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347 (далее – Инструкция) [3]. Из указанного документа следует, что привлечь сотрудников полиции к участию в выездной проверке налоговый орган может, как с начала налоговой проверки, так и после назначения таковой.

Однако во всех случаях привлечение полиции к проведению налоговой проверки должно быть основано на мотивированном запросе налогового органа, а представители ОВД должны быть включены ФНС в состав проверяющих и указаны в решении о проведении проверки. В противном случае, правомерность участия сотрудников полиции в налоговой проверке, может быть оспорена в суде.

Основания для проведения совместной проверки перечислены в п. 8 Инструкции. К их числу относятся [3]:

1. наличие у налогового органа необходимости проверить с участием сотрудников ОВД, имеющиеся данные о нарушениях налогового законодательства;
2. назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов, которые налоговым органом направили ОВД;
3. необходимость участия полиции в проведении конкретных мероприятий налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т.д.);
4. необходимость в оказании помощи налоговым органам со стороны сотрудников полиции в случаях, когда налогоплательщик препятствует законной деятельности проверяющих, а также защита налоговых инспекторов при исполнении ими должностных обязанностей.

При этом представители ФНС выделили три случая, когда использовать полномочия полиции налоговым инспекторам следует в обязательном порядке [4].

Во-первых, привлекать сотрудников ОВД налоговые органы обязаны при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении или предъявлении к возмещению НДС либо акциза, а также о необоснованном зачете или возврате иного налога.

Во-вторых, сопровождать инспекторов при проведении проверки полиция должна при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения налоговых преступлений.

Особо ФНС обращает внимание на необходимость привлечения к проверке полиции в случаях, когда налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т.д.).

Третий случай, выявление признаков неправомерных действий при банкротстве, а также преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Главной особенностью совместных ревизий налогового органа и полиции является то, что при их проведении последние в рамках своей компетенции вправе пользоваться всеми средствами и методами контроля, которые предоставлены им Законом № 3-ФЗ, а также Законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (п. 5, 13 Инструкции) [2, 5]. В частности, на основании предварительной судебной санкции сотрудники полиции могут проверять почту (в том числе и электронную) и прослушивать телефонные переговоры. Таким образом, привлечение

сотрудников полиции к проведению налоговой проверки существенно расширяет возможности и набор методов контроля за уплатой налогов.

Совместная выездная проверка проводится и оформляется в том же порядке, что и обычная. Отличием в оформлении результатов проверки является лишь то, что акт по итогам таковой составляется в трех экземплярах и подписывается участвовавшим в проверке сотрудником органов внутренних дел.

Таким образом, участие в проведении налоговой проверки сотрудников ОВД, не свидетельствует о возбуждении уголовного дела, либо о том, что такое дело будет возбуждено. Данное обстоятельство также не приводит к необходимости совершения каких-либо специальных действий со стороны налогоплательщика, за исключением тех, которые он вправе или обязан совершить в ходе налоговой проверки (ст. 21, 23 НК РФ).

#### **Литература:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: ФЗ от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2017) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/).
2. О полиции: ФЗ от 07.02.2011 № 3-ФЗ (ред. от 05.12.2017) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110165/).
3. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_91290/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_91290/).
4. Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках: письмо ФНС России от 24.08.2012 № АС-4-2/14007 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_137200/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_137200/).
5. Об оперативно-розыскной деятельности: ФЗ от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_7519/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7519/).

#### **К вопросу о возмещении неправомерного вреда при проведении налогового контроля**

Прохоренко Дмитрий Владимирович  
группа Б6406, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель – Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*

*Статья посвящена проблемам возмещения неправомерного вреда при проведении*



*мероприятий налогового контроля. Анализируются фундаментальные теоретические и актуальные практико-прикладные аспекты указанной проблематики. На основе проведенного исследования автор выделяет существенные детерминанты, обуславливающие сложности в возмещении указанного вреда налогоплательщиками.*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговый контроль, неправомерный вред, специальный деликт, правовая позиция, налогоплательщик, убытки.*

### **On the issue of compensation for undue harm when conducting tax control**

Prokhorenko Dmitry Vladimirovich  
B6406 group, 4 courses of the FEFU Law School

The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,  
Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

*The article is devoted to the problems of compensation of undue harm during the implementation of tax control measures. The fundamental theoretical and actual practical-applied aspects of the mentioned problems are analyzed. On the basis of the study, the author identifies the essential determinants that make it difficult to compensate for this harm by taxpayers.*

**Keywords and phrases:** *tax control, wrongful harm, special tort, legal position, taxpayer, losses.*

Согласно ст. 53 Конституции РФ каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц [12]. Указанное базовое конституционное положение, являющееся гарантией обеспечения прав и законных интересов частных субъектов во взаимоотношениях с публичными, находит свое отражение и конкретизацию в федеральном законодательстве. Так, в соответствии со ст. 35 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники данных органов несут ответственность согласно законодательству Российской Федерации [14].

Специальными нормами применительно к институту налогового контроля являются предписания, предусмотренные ст. 103 НК РФ. Так, при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда проверяемым лицам, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат

возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход). За причинение убытков проверяемым лицам, их представителям в результате совершения правонарушений налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами [14].

При этом убытки, причиненные проверяемым лицам, их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами [14].

Как видно, в данных статьях идет речь именно об убытках, под которыми следует понимать негативные имущественные последствия, возникающие у лица вследствие нарушения его неимущественного или имущественного права [20]. Поскольку категория «убытки» является по своей природе гражданско-правовой, и вышеуказанные нормы НК РФ имеют бланкетный характер, учитывая положения п. 1 ст. 11 НК РФ [14], можно сделать вывод, что при возникновении подобных отношений необходимо руководствоваться нормами Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ) о возмещении убытков. Так, возмещение убытков является одним из способов защиты гражданских прав, предусмотренных ст. 12 ГК РФ. Убытки согласно ст. 13 ГК РФ состоят из двух частей, а именно реального ущерба (расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества), а также упущенной выгоды (неполученных доходов, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено). При этом ст. 16 ГК РФ также содержит специальную норму о возмещении убытков, причиненных государственными органами и органами местного самоуправления. В данном случае убытки подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием [4].

Глава 59 Гражданского кодекса регламентирует обязательства вследствие причинения вреда. Статья 1064 ГК РФ закрепляет принцип полного возмещения вреда, причиненного личности или имуществу гражданина и имуществу юридического лица, а также презумпцию виновности причинителя вреда. Кроме того, ст. 1069 ГК РФ конкретизирует ответственность публично-правовых субъектов за причинение соответствующего вреда, указывая, что он возмещается за счет соответственно казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования [4].

Казалось бы, учитывая вышеобозначенные нормы, правовая определенность в части возможного привлечения налоговых органов к ответственности за причинение вреда частным лицам (физическим и юридическим) при осуществлении мероприятий налогового контроля над ними не вызывает сомнений. Однако стоит отметить, что данный вопрос отличается высокой сложностью как в доктринальном, так и в практическом (правоприменительном) отношении. Особую актуальность и важность данной проблеме придает то обстоятельство, что «именно в сфере налогового и бюджетного права особенно заметны межотраслевые связи с гражданским правом, без которых невозможно адекватное регулирование имущественных отношений с участием публичных субъектов» [11].

Следует начать с того, что на сегодняшний день нет полной определенности в отношении того, какую природу имеет данная форма ответственности налоговых органов и их должностных лиц. В науке рассматриваемый вред именуется «специальным деликтом» [8], и налоговый орган в данном случае предстает в качестве «специального делинквента» [8]. Таким образом, специфику указанным отношениям придает именно особый (специальный) субъект, обладающий властными (публичными) полномочиями и выполняющий контрольные функции, что предопределяет

изначальное неравенство участников возникшего правоотношения. В этой связи в теории выделяют два основных подхода к решению вопроса о природе данной ответственности – публично-правовой и частноправовой (цивилистический) [24]. Первый базируется на том, что применение частно-правового инструментария к данным отношениям полностью неуместно, и следует исходить из той позиции, что «только признание за гражданами публичных прав в отношении государства является предпосылкой установления юридической обязанности по возмещению причиненного лицу ущерба за счет бюджета» [24], т.к. за счет последнего удовлетворяются публично-правовые финансовые интересы государства и общества в целом. Второй подход основан на буквальном анализе положений действующего законодательства, обуславливающих применение норм именно Гражданского кодекса при разрешении соответствующих споров. Кроме того, его приверженцы отмечают, что в данном случае отношения трансформируются из императивных в диспозитивные, что подтверждается процессуальным порядком рассмотрения подобных дел (равноправие субъектов при разрешении спора судом и т.п.) [24].

Являясь сторонником второй концепции, хочется также отметить правовую позицию Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ), выраженную им в Постановлении от 15 июля 1999 г. N 11-П. Суд указал, что «за пределами своей компетенции налоговый орган не имеет властных полномочий по отношению к налогоплательщику, поэтому при нарушении налоговым органом закона происходит выход отношений за рамки публично-правовой обязанности по уплате законно установленных налогов, и такие отношения строятся на началах равенства, свойственных гражданскому законодательству» [16].

Кроме того, учитывая развитие правовой конвергенции [11], а также то, что возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны [7], или, по словам А.А. Рябова, имеют «условно-генетическую» [24] взаимосвязь, привлечение налогового органа к гражданско-правовой ответственности за нарушение субъективных гражданских прав частных лиц представляется вполне адекватной и уместной мерой с правовой точки зрения. При этом действует принцип баланса публичных и частных интересов, свойственный правовому государству, при котором потенциально более слабый по юридическому статусу субъект уравнивается с более сильным (властным) субъектом в объеме своих правомочий по участию в разрешении конфликта.

Однако нельзя отрицать, что данные отношения все же обладают спецификой, вызывающей многие трудности при разрешении возникающих споров. КС РФ в своем небезызвестном Постановлении от 16 июля 2004 года N 14-П отметил, что «Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103); если же, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль - в нарушение статей 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации - может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности; превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно

нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации)» [17].

К сожалению, данная правовая позиция не всегда должным образом учитывается контролирующими органами при проведении мероприятий налогового контроля, а защита частными лицами своих нарушенных при этом прав зачастую оказывается слабо эффективна [25]. К.ю.н. Р.С. Бевзенко в этой связи отмечал, что «взыскать убытки в России практически невозможно. Это связано не с состоянием норм об убытках (они вполне нормальные), а с их толкованием судами, которые, во-первых, требуют от истцов доказывания точной суммы убытков, во-вторых, доказывания прямой причинно-следственной связи между убытками и действиями ответчика. Выполнить и первое, и второе зачастую невозможно, и это является основанием для отказа в иске» [2].

В этой связи стоит отметить, что для привлечения налогового органа или его должностных лиц к ответственности за соответствующее правонарушение необходимо наличие всех четырех обязательных элементов его состава, а именно: наступление вреда и доказанность его размера; противоправность поведения; вина причинителя вреда; причинно-следственная связь между действиями причинителя вреда и наступившими у истца неблагоприятными последствиями [13]. При этом бремя доказывания всех элементов, за исключением вины налогового органа, лежит на истце, что, безусловно, учитывая все же имманентное неравенство субъектов возникшего правоотношения, а также то, объектом спора в данном случае являются бюджетные средства соответствующего уровня (казна), обладающие иммунитетом к взысканию, на практике трудновыполнимо.

Так, в одном из своих Постановлений Федеральный арбитражный суд (далее – ФАС) Центрального округа не признал, что незаконный отказ в возмещении НДС явился причиной возникновения у налогоплательщика убытков, так как не доказаны такие обстоятельства, как наличие и размер убытков, противоправность проведения противоположной стороны и причинно-следственная связь между этими обстоятельствами [21]. Кроме того, в арбитражной судебной практике на сегодняшний день выработалось несколько категоричных подходов к решению определенных ситуаций. В частности, весьма примечательна правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ), изложенная в Постановлении № 13923/10, согласно которой «урегулирование спорных правовых вопросов, возникающих в ходе осуществления предпринимательской деятельности, следует рассматривать как элемент обычной хозяйственной деятельности независимо от того, осуществляется оно силами работников самой организации или с привлечением третьих лиц, специализирующихся в определенной области, по гражданско-правовому договору оказания услуг» [19]. Основываясь на указанном подходе, арбитражные суды не признают досудебные расходы налогоплательщика (на правовую помощь, связанную с подготовкой возражений на акт налоговой проверки, на услуги аудиторской фирмы, на услуги независимого оценщика) ни как судебные расходы, ни как убытки налогоплательщика. Таким образом, они не подлежат взысканию, даже если будет установлен факт неправомерности соответствующих действий (бездействий) налогового органа [1].

С указанной позицией связана еще одна: то обстоятельство, что ненормативный правовой акт не был признан в судебном порядке недействительным, а решение или действия (бездействие) государственного органа – незаконными, сам по себе не является основанием для отказа в иске о возмещении вреда, причиненного таким актом, решением или действиями (бездействием). В названном случае суд оценивает законность соответствующего ненормативного акта, решения или действий

(бездействия) государственного или муниципального органа (должностного лица) при рассмотрении иска о возмещении вреда [10]. Следовательно, непринятие мер по обжалованию решения, действия (бездействия) налогового органа не может считаться непринятием мер к снижению убытков [6]. Последнее обстоятельство является важной предпосылкой их взыскания, что также подтверждается судебной практикой: если лицо, которому причинен вред налоговыми органами (их должностными лицами), требует возмещения понесенных убытков, оно должно доказать, что приняло все необходимые меры к их уменьшению или недопущению [22].

Наконец, не меньший интерес вызывает практика, выработанная ВАС РФ в Постановлении от 21 декабря 2010 г. N 10490/10, которым Суд в надзорном порядке отменил акты судов предшествующих инстанций и вынес новое решение по делу. Фабула дела состояла в том, что налоговая инспекция вернула излишне уплаченный налогоплательщиком налог полностью за счет местного бюджета, хотя при уплате он был распределен в соответствии с бюджетным законодательством между тремя уровнями бюджетов бюджетной системы. В результате администрация города обратилась в суд с иском к Министерству финансов Российской Федерации о взыскании вреда, причиненного незаконными действиями налогового органа.

В итоге, ВАС РФ удовлетворил требование муниципалитета, указав, что указанные отношения не могут быть квалифицированы в качестве межбюджетных. Соответственно, и нормы бюджетного законодательства не могут быть использованы при разрешении соответствующего конфликта, т.к. «не содержат положений о возврате ошибочно (либо незаконно) изъятых из бюджета муниципального образования денежных средств; механизм такого возврата не установлен, соответствующие административные процедуры отсутствуют» [18]. Таким образом, Суд отметил, что «в этой связи выводы судов о том, что к спорным правоотношениям неприменимы положения статей 15, 16, 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации, являются ошибочными» [18], следовательно, вред должен быть возмещен в рамках норм гражданского законодательства.

В научной литературе многие авторы отмечают, что вред в данном случае был возмещен как возникший вследствие неосновательного обогащения Российской Федерации и соответствующего субъекта РФ (впоследствии Российская Федерация в лице Министерства финансов Российской Федерации имела возможность предъявить регрессное требование к Калининградской области). При этом нормативной основой такого возмещения, по их мнению, выступили положения главы 60 ГК РФ об обязательствах вследствие неосновательного обогащения [9, 24]. Однако, как представляется, данный подход является неверным ввиду того, что указанная категория обязательств имеет другую природу, другой механизм возмещения и, самое главное, основание такого возмещения: в обязательствах вследствие причинения вреда таковым является именно вред, а в обязательствах вследствие неосновательного обогащения – неосновательное обогащение соответственно. При этом важно учесть, что в рассматриваемом Постановлении ВАС РФ речь шла именно о вреде, причиненном незаконными волевыми действиями (актами) налоговой инспекции, и о нормах ст. 1069 ГК РФ, а не о возникновении обязательств из неосновательного обогащения Российской Федерации вследствие такого взыскания. В этой связи также стоит отметить, что если бы взыскание производилось, как отмечают вышеназванные авторы, действительно в рамках главы 60 ГК РФ, тогда, по нашему мнению, ВАС РФ обязал бы взыскать соответствующее обогащение не только за счет казны Российской Федерации, что имеет место в рассматриваемом деле, а пропорционально за счет казны РФ и казны Калининградской области как субъекта РФ. Поэтому тот факт, что вред был возмещен лишь за счет федеральной казны, свидетельствует именно о деликтном характере

данного обязательства, и делинквентом в данном случае выступает именно налоговый орган.

Также весьма дискуссионным выступает вопрос о возможности компенсации нематериального вреда, который может быть причинен налогоплательщику. В доктрине отмечается принципиальная возможность взыскания данного вреда, который может быть выражен как моральный вред физическому лицу, так и как вред деловой репутации физического и юридического лица [23, 6, 26]. Более того, Е.В. Гаврилов говорил о том, что нематериальный вред юридических лиц включает много аспектов и не обязательно ограничивается репутационным вредом. Нематериальный вред юридического лица может заключаться в неудовлетворенности (разочарованности) членов юридического лица и его основателей, неопределенности в планировании решений; препятствиях в управлении компанией (для которых не существует четкого метода подсчета последствий); длительном состоянии неуверенности; проблемах планирования управленческих решений и т.п. При этом он отмечал, что данный вред нельзя четко обосновать документально, можно лишь компенсировать, основываясь при этом на справедливости, здравом смысле и номинальных (условных) доказательствах [24].

Давая оценку соответствующим утверждениям, стоит отметить, что, действительно, ст. 103 НК РФ устанавливает запрет на причинение неправомерного вреда налогоплательщикам и их имуществу при проведении налогового контроля. Однако необходимо обратить внимание на то, что части 2, 3, 4 данной статьи указывают на возмещение только лишь убытков, а не вреда в целом. Как известно из цивилистической доктрины, понятие «вред» шире, чем понятие «убытки»: под вредом понимаются «неблагоприятные, отрицательные последствия имущественного или неимущественного характера, которые наступают у потерпевшего в результате нарушения принадлежащих ему имущественных или личных неимущественных прав или благ» [5]; под убытками – денежная оценка именно имущественного вреда [3]. Таким образом, вред может быть как материальный, так и нематериальный, однако в рассматриваемой статье НК РФ говорится, что взыскиваются именно убытки, или, по-другому, имущественный вред, состоящий, как отмечалось ранее, из реального ущерба и упущенной выгоды. Следовательно, руководствуясь буквальным значением данной нормы и не допуская ее расширительное толкование, которое, стоит заметить, является негативным фактором применительно к публичным отраслям права с преобладанием императивного метода регулирования, нематериальный вред, на наш взгляд, все же не может быть компенсирован, если он был причинен в результате проведения мероприятий налогового контроля. Считаем, что нормы НК РФ в данном контексте являются первичными, устанавливая общие рамки ответственности налоговых органов и их должностных лиц перед налогоплательщиками, а нормы гражданского законодательства применяются в производном (бланкетном) порядке для регулирования соответствующих отношений по прямому указанию НК РФ. Для подтверждения данного довода необходимо привести правовую позицию КС РФ, выраженную им в Определении от 19 апреля 2001 года N 99-О, согласно которой «допустимость использования частнопроводимого инструментария зависит от того, являются ли спорные имущественные правоотношения гражданско-правовыми, а нарушенное обязательство – денежным, а если не являются, то имеется ли указание законодателя на возможность его применения к этим правоотношениям» [15].

Кроме того, весьма затруднительно (скорее всего, и невозможно) привести хоть один пример из судебной практики, когда соответствующий нематериальный вред был возмещен (компенсирован) налогоплательщику, учитывая также то, что практика

успешного возмещения даже материального вреда (убытков) весьма незначительна, о чем говорилось ранее.

Таким образом, можно отметить, что на сегодняшний день существует множество доктринальных и тесно связанных с ними практических проблем, касающихся возмещения неправомерного вреда (убытков), причиненного налогоплательщикам налоговыми органами и (или) их должностными лицами как публичными субъектами при проведении налогового контроля. Данное обстоятельство связано с тем, что, во-первых, отсутствует единообразное и верное теоретическое осмысление соответствующих положений законодательства, представляющих собой некое сложное комплексное взаимодополняемое нормативно-правовое образование, посвященное регулированию соответствующих отношений; во-вторых, содержание норм, гарантирующих возможность взыскания частным лицом в судебном порядке убытков, причиненных ему публично-властным субъектом при реализации своих дискреционных контрольных полномочий, является во многом декларативным, т.к. в нынешних реалиях данные участники спорного правоотношения все же не находятся в равном положении перед законом и судом, ведь объектом спора выступает «неприступная» казна, обуславливающая особый публичный интерес в разрешении спора в пользу государственного органа. Как представляется, только разрешение данных сущностных вопросов позволит нормализовать должным образом сферу правовой регламентации рассматриваемых отношений в соответствии с принципами правовой государственности и конституционализма.

#### Литература:

1. Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа от 21 февраля 2017 г. по делу N А19-1940/2016 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
2. Бевзенко Р.С. О том, почему появилось постановление Пленума ВАС об ответственности директора за убытки, причиненные юридическому лицу. [Электронный ресурс] URL: [http://zakon.ru/Blogs/o\\_tom\\_pochemu\\_poyavilos\\_postanovlenie\\_plenuma\\_vas\\_ob\\_otvets\\_tvennosti\\_direktora\\_za\\_ubytki\\_prichinenn/7933](http://zakon.ru/Blogs/o_tom_pochemu_poyavilos_postanovlenie_plenuma_vas_ob_otvets_tvennosti_direktora_za_ubytki_prichinenn/7933). (дата обращения: 17.12.2017).
3. Воробьев Н.И. Гражданское право Российской Федерации. Ч.1. ТГТУ. 2007.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 30.11.1994 N 51-ФЗ. [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
5. Гражданское право. Учебник. Том 3. 2-е издание / под ред. А.П.Сергеева. М.: Проспект, 2016.
6. Долгополов О.И. Актуальные вопросы исковой давности возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами // СПС КонсультантПлюс. 2013.
7. Долгополов О.И. Принципы возмещения налогоплательщикам убытков, причиненных налоговыми органами // СПС КонсультантПлюс. 2013.
8. Есенова В.П. Специальный деликт: некоторые особенности правовой природы и механизма правового регулирования // Юрист. 2013. N 10.
9. Зарипов В.М. Как не заблудиться в трех отраслях: история одного судебного дела // Налоговое и бюджетное право: современные проблемы имущественных отношений: матер. Междунар. науч.-практ. конф. / Под ред. М.В. Карасевой (Сенцовой). С. 357 - 361.
10. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 31 мая 2011 г. N 145 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».

11. Кабанова И.Е. Гражданско-правовая ответственность публичных субъектов за нарушения в сфере налогообложения // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2016. N 9.
12. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года. [Электронный ресурс] URL: <http://www.constitution.ru/> (дата обращения: 17.12.2017).
13. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2016).
14. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ. [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
15. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 19 апреля 2001 года N 99-О [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
16. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П. [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 года N 14-П. [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
18. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 декабря 2010 г. N 10490/10 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
19. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 марта 2011 г. N 13923/10 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
20. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 30.03.2012 по делу N А64-6030/2010 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
21. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 12.03.2013 по делу N А35-7715/2011 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
22. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 15.05.2009 по делу N А14-6351-2008/207/12 [Электронный ресурс] СПС: «КонсультантПлюс».
23. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая / под ред. А.В. Касьянова, Л.В. Чистяковой ("ГроссМедиа", "РОСБУХ", 2017).
24. Рябов А.А. Влияние гражданского права на налоговые отношения (доктрина, толкование, практика): монография. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2014.
25. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2017.
26. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков - юридических лиц (финансово-правовой аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.

**«Дробление бизнеса» как способ налоговой оптимизации в контексте  
Определения Конституционного Суда Российской Федерации**

Сабиров Герман Сергеевич  
группа Б6406, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель — Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*



*Статья посвящена правовым особенностям квалификации такой схемы налоговой оптимизации как «дробление». В данной статье приводится анализ судебной и административной практики, критические положения доктрины налогового и конституционного права, с помощью которых устанавливаются критерии противоправного «дробления бизнеса». Ввиду установленных противоречий, раскрытых, в частности в Особом мнении судьи Конституционного Суда РФ К.В. Арановского, предлагаются варианты решения таковых.*

**Ключевые слова и словосочетания:** *налоговая оптимизация, дробление бизнеса, доктрина деловой цели, уход от налогов, налоговая схема, разделение юридического лица.*

### **"Business fragmentation" as a method of tax optimization in the context of the decision of the Constitutional Court of the Russian Federation**

Sabirov German Sergeevich  
B6406, 4 course of the FEFU Law School

The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,  
Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

*The article is devoted to the qualification of business fragmentation. This article provides an analysis of judicial and administrative practice, critical provisions of the doctrine of tax and constitutional law, through which are established the criteria for unlawful "business fragmentation". In view of the established contradictions disclosed, in particular in the Special Opinion of the Judge of the Constitutional Court of the Russian Federation, K.V. Aranovsky, there are proposed solutions to such problems.*

**Keywords and phrases:** *tax optimization, business fragmentation, business purpose doctrine, tax evasion, tax scheme, separation of a legal entity.*

«Правоприменительная практика  
не может вводить от себя новые ограничения прав,  
новые составы правонарушений и санкции за их совершение»

К.В. Арановский

В 2017 году российские налогоплательщики, а также представители доктрины снова вспомнили о существующей с 2003 года проблеме дробления бизнеса. К этому таковых побудили и Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О и принятие ФЗ о внесении изменений в Налоговый кодекс России, которыми вводится ст. 54.1, устанавливающая пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов, и Рекомендации от ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации по выявлению умысла на неуплату налога у должностных лиц - налогоплательщиков, которые были выпущены 13.07.2017 Письмом ФНС России N ЕД-4-2/13650@, а также Письмо Федеральной налоговой службы N СА-4-7/1589511@, в котором дан обзор судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе

которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц.

Следует напомнить, что для минимизации налоговой нагрузки, многие налогоплательщики «делают» свою структуру, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, на ряд более мелких предприятий, подпадающих под упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности. Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар [1]. Указанное и принято называть «дроблением бизнеса».

Условно обобщая все варианты указанной схемы налоговой оптимизации стоит отметить, что, «Дробление» может быть совершенно в виде: реорганизации с выделением одной или нескольких новых организаций; реорганизации с разделением юридического лица на несколько новых мелких фирм и передачи им «лишних активов» «материнской» компании [2, с. 119]; без формальной реорганизации, но с привлечением зависимых лиц, находящихся на специальных налоговых режимах.

Рассуждая о правомерности или противоправности таковой формально-легальной схемы налогового планирования стоит отметить ряд важных моментов.

Во-первых, как верно замечает к.ю.н. А.А. Копина, через налоговый контроль государство пытается добиться того, чтобы специальные налоговые режимы использовались реальными субъектами экономической деятельности, для которых они и вводились [3, с. 2]. Указанное, думается, обусловлено тем, что довольно крупные юридические лица обладают достаточным объемом активов и, следовательно, могут нести большую налоговую нагрузку без ущерба развитию бизнеса. В таком случае ряд субъектов экономической деятельности получает неправомерные преференции, используя схемы дробления для ухода от налогообложения. В таком случае нарушается принцип равного обеспечения обязанностей налогоплательщиками, подтвержденный, в частности и КС РФ [4].

Во-вторых, в случае недобросовестного использования указанной схемы без наличествующей экономической цели, учитывая формальное отсутствие налоговой ответственности именно за осуществление дробления бизнеса в НК РФ, допускается так называемое злоупотребление субъективным правом со стороны налогоплательщика, или, при повсеместности распространения таковых действий, обманное злоупотребление в целом налоговой системой, что недопустимо по мнению ЕСПЧ [5] и в любом случае должно быть пресечено. В данном случае необходимо отметить успехи ФНС в реализации мер противодействия указанному явлению и привлечению виновных лиц к налоговой ответственности, что подтверждается не только существующими Письмами ФНС [6] в данной сфере, но и обширной судебной практикой в пользу налоговых органов [7-9].

Вместе с тем, стоит заметить, что, положения НК РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными, однако в избранном налогоплательщиком варианте не должно присутствовать признака искусственности, лишённой хозяйственного смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственной деятельности [10].

Дополнительно считаем возможным привести Особое мнение Судьи КС РФ, д.ю.н, проф. К.В. Арановского по резонансному Определению Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О, который отмечает, что «Если бы риск злоупотребления от участия в разных лицах или от общей деятельности взаимосвязанных субъектов предпринимательства был чрезмерным и требовал законодательного вмешательства, то оно, быть может, и состоялось в запретах и ограничении права вести предпринимательскую деятельность не более чем в одной организационно-правовой форме. В любом, однако, случае правоприменительная практика, прежде чем состоятся такие законодательные решения, не может вводить от себя новые ограничения прав, новые составы правонарушений и санкции за их совершение.» [11]. Так действительно в НК РФ формально отсутствует понятие дробления бизнеса, незаконных схем налоговой оптимизации, отсутствует ответственность за данные действия, из норм НК РФ невозможно вывести элементы состава такого (да и любого другого) правонарушения; отсутствует запрет и на осуществление реорганизации для целей налоговой оптимизации. Следовательно, привлечение к налоговой ответственности за несуществующее правонарушение, используя «лазейку» необоснованности налоговой выгоды в контексте рассуждений о злоупотреблении правом является, в определённой степени, противоправным.

Стоит отметить, что в такой спорной ситуации налоговыми органами и судебной практикой [12] (однако неединообразной [13, с. 19]) выработан ряд детерминантов (критериев/признаков) противоправного дробления бизнеса.

Основным критерием, выделенным ВАС в отношении получения необоснованной налоговой выгоды, подходящим и к данной ситуации, является **отсутствие деловой цели**, при целенаправленном формальном дроблении бизнеса [14] (за исключением цели ухода от налогообложения, которая таковой не является).

Дополнительно считаем возможным и необходимым упомянуть и другие признаки: взаимозависимость ранее существующей и вновь созданной организаций; занижение доходов основного лица путём перераспределения их на взаимозависимых лиц; использование созданными лицами систем налогообложения, при которых не уплачивается НДС и налог на прибыль организаций (УСНО и ЕНВД); осуществление участниками схемы аналогичной деятельности; использование единых складских помещений; наличие родственных отношений между руководителями и учредителями организаций; открытие расчетных счетов в одном банке; отсутствие активов и основных средств для самостоятельного осуществления деятельности; использование единых кассовых терминалов; совместное использование трудовых ресурсов (формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей); использование тех же заказчиков; ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами; использование единого товарного знака (знака обслуживания); совместное хранение документов бухгалтерской отчетности, использование единого IP адреса, интернет сайта; риск утраты в скором времени оснований для применения режимов УСНО или ЕНВД, существовавший у «материнской» организации; осуществление фактического управления деятельностью участников «схемы» одними лицами; отсутствие информации о «дочерней» компании в СМИ, при наличии информации о иных аналогичных контрагентах; отсутствие данных о мониторинге рынка «материнской компанией», при выборе контрагента; создание участников схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и (или) увеличением численности персонала; распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей исходя из применяемой ими системы налогообложения [1,7, 9, 12, 14, 15 -20] и т. д.

Однако считаем возможным отметить тот факт, что каждый из указанных критериев может быть подвергнут серьёзной критике, как со стороны теории, так и со стороны неоднозначного восприятия такового правоприменительной практикой.

Так, например, наличие родственных отношений между руководителями и учредителями организаций, совместное использование товарного знака, совместное использование товарных площадей не могут свидетельствовать о правонарушении так как налогоплательщики свободны в построении своей хозяйственной деятельности ввиду наличествующего в ГК РФ принципа свободы договора, что никак не может опровергнуть презумпцию добросовестности налогоплательщика.

В отношении перераспределения трудовых ресурсов между взаимозависимыми лицами стоит упомянуть что таковая также не предвещает вывода о дроблении бизнеса [21], как и не предвещает вывод о дроблении сам характер взаимозависимости лиц, создавая лишь возможный повод для проверки обоснованности рыночных цен по сделкам между такими лицами [22].

Учитывая вышеуказанную возможность критики каждого приведенного критерия, однако, не можем полностью согласиться с выводом о противоречивости таковых, в силу того, что и ФНС [12] и суды [14] отмечают о необходимости применения их в совокупности, так как один критерий действительно не может предвещать вывода о правонарушении.

Дополнительно отметим, что, всё же, остаётся неясным сам характер ответственности, а именно почему за «дробление бизнеса» привлекают к налоговой ответственности, когда как таковая схема налоговой оптимизации наряду с такими явлениями как «недобросовестностью налогоплательщика», получение «необоснованной налоговой выгоды» [11] не образуют состава налогового правонарушения, так как последние не имеют законодательно установленных последствий в виде ответственности. Если счесть возможным к применению в данном контексте ст. 54.1 НК РФ, тогда не ясно, почему для целей налогообложения, налоговый орган, взыскивая недоимку, пени, штрафы, «как бы» объединяет раздробленный бизнес, привлекая к ответственности, однако, только одно лицо. В данном случае остальные лица остаются безнаказанными, несмотря на наличие иных контрагентов и возможно не полной взаимозависимости с основным лицом. С другой стороны, если таковые полностью зависят от основного лица, являющегося их единственным контрагентом, тогда не ясно, почему в случае также уплаты ими налогов и сборов и одновременно полного доначисления таковых основному лицу, зависимые лица не могут заявить требования о возврате/зачёте излишне уплаченных сумм (если по логике налоговых органов они не являются юридическими лицами и не несут обязанности по уплате налога ввиду включения таковых как бы в состав единого «материнского» юридического лица).

Таким образом, учитывая вышеуказанные критерии предлагается два варианта решения указанной сложной практической проблемы.

С одной стороны, считаем возможным продолжить развитие и уточнение указанных критериев ФНС, с учётом обобщений судебной практики.

С другой стороны, ввиду противоречивости характера ответственности, порой неясности применяемых критериев считаем возможным законодательно закрепить запрет на осуществление всех или конкретных мер налоговой оптимизации, попадающих под определённые критерии, например запрет на дробление бизнеса в НК РФ. Причём указанные критерии рекомендуется установить, на основании бланкетной нормы, совместным Приказом Министерства Финансов РФ и Министерства экономического развития РФ или же Постановлением Правительства РФ, для исключения фискальной предвзятости при рассмотрении рассматриваемого вопроса.

При разработке данных критериев необходимо учитывать ранее сформулированные, вышеприведённые позиции ФНС, судебных органов по данному вопросу, а также доктрину права. Дополнительно считаем возможным, после названных законодательных новелл издать соответствующее Постановление Пленума ВС, разъясняющая характер применения судами указанных критериев. Думается, что второй вариант является наиболее оптимальным, несмотря на активное развитие новых практик оптимизации, так как устраняет правовые неопределённости, на которые указывал, в частности, д.ю.н. К.В. Арановский.

#### Литература:

1. <Письмо> ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ / "Официальные документы", N 35, 26.09-02.10.2017
2. Тавасиева Д.О. Дробление бизнеса как способ ухода от налогов // Социально-экономические науки и гуманитарные исследования. 2016. № 16. С. 117-121
3. Копина А А Ограничения налоговой оптимизации при дроблении бизнеса // "Налоги" (газета), 2017, N 17. С 1-9
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П / "Вестник Конституционного Суда РФ", N 4, 2005
5. Решение Европейского Суда по правам человека от 22 января 2009 г. Дело "Булвес" АД против Болгарии (жалоба N 3991/03) (Пятая секция) [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Гарант»
6. Письмо ФНС России от 19.01.2016 N СА-4-7/465@ [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Гарант»
7. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2015 N Ф03-4073/2015 по делу N А04-6709/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
8. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.06.2014 по делу N А75-2075/2013 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
9. Определение Верховного Суда РФ от 23.01.2015 N 304-КГ14-7139 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
10. <Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
11. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 N 1440-О [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
12. Письмо ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
13. Никитин А.Ю. Дробить можно, но только осторожно // "Главная книга", 2016, N 21.
14. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 / "Апелляция. Арбитражные споры", 2007, N 2
15. Письмо ФНС от 23 марта 2017 г. N ЕД-5-9/547@ [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
16. Определение Верховного Суда РФ от 05.06.2017 N 302-КГ17-2263 по делу N А19-273/2016 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
17. Определение Верховного Суда РФ от 29.05.2017 N 303-КГ17-5378 по делу N А59-5390/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
18. Постановление АС ПО от 15.04.2016 N А12-15531/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
19. Решение АС Свердловской области от 30.12.2013 по делу N А60-36784/2013 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»

20. Постановление АС СЗО от 23.10.2015 N А21-8541/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
21. Орлова Е.А. Дробление бизнеса: незаконная минимизация или допустимая оптимизация? [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»
22. Раздел 5.1 Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «Консультант плюс»

**Страховые взносы как новелла налогового законодательства: проблемы практики и пути их решения**

Серебренникова Полина Евгеньевна  
группа Б6405, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель – Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*

*Вопросы исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, а также на страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с 1 января 2017 г. регулируются гл. 34 части второй НК РФ. Еще одним основным изменением, вступившим в силу с 1 января 2017 года, является передача администрирования страховых взносов налоговым органам с целью укрепления платежной дисциплины среди плательщиков указанных обязательных платежей. Однако несмотря на многочисленные плюсы, появившиеся в связи с данными новеллами в законодательстве о налогах и сборах, существует ряд проблем, которые необходимо решить для усовершенствования работы налоговых органов по взиманию страховых взносов и погашению задолженностей по ним в соответствующий бюджет Российской Федерации.*

***Ключевые слова и словосочетания:** страховые взносы, ПФР, ФСС, Федеральная налоговая служба.*

**Insurance premiums as a novelty of tax legislation: problems of practice and ways to solve them**

Serebrennikova Polina Evgenievna  
B6405 group, 4 course of the FEFU Law School

The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,  
Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

*The issues of calculation and payment of insurance premiums for compulsory pension and medical insurance, as well as for insurance against temporary incapacity for work and in connection with maternity, are regulated from 01.01.2017 chapter 34 of the second part of the Tax Code. Another major change, which came into force on 01/01/2017, is the transfer of the*

*administration of insurance premiums to the tax authorities in order to strengthen the payment discipline among payers of these mandatory payments. However, despite the numerous advantages that have appeared in connection with these novelties in the legislation on taxes and fees, there are a number of problems that need to be addressed in order to improve the work of tax authorities in collecting insurance premiums and repaying their arrears to the budget of the Russian Federation.*

**Keywords and phrases:** *insurance premiums, FIU, FSS, Federal Tax Service.*

Начиная с 1 января 2017 г. вступила в силу 34 глава «Страховые взносы» НК РФ [1]. Ее введение внесло существенные изменения для плательщиков страховых взносов, в том числе и правила администрирования [2].

Основными причинами такого преобразования стали неспособность внебюджетных фондов выполнить возложенные на них обязанности по обеспечению фондов стабильными поступлениями страховых взносов и как следствие, недоимка денежных средств в бюджет государства, огромное количество проверок по небольшим доначислениям взносов, недовольство экономического сектора, необходимость упрощения налогового администрирования.

Реформа по преобразованию страховых взносов была подготовлена Федеральной налоговой службой по прямому поручению Президента РФ Владимира Владимировича Путина от 15.01.2016 № 13 «О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования» [3].

Для исполнения указа Президента РФ Федеральная налоговая служба разработала специальный проект Дорожной карты – «Создание единого механизма администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование», меры по которому частично вступили в реализацию с марта 2016 года.

Основное изменение, вступившее в силу с 01 января 2017 года, заключается в том, что функции администрирования страховых взносов переданы от Пенсионного фонда Российской Федерации (далее – ПФР) и Фонда социального страхования Российской Федерации (далее – ФСС) налоговым органам. Таким образом, отныне существует единый орган учета плательщиков, единый орган контроля за полнотой и правильностью исчисления и уплаты налогов и страховых взносов, а также взыскания задолженности по ним.

Тем не менее, у ПФР и ФСС сохранились полномочия по:

- приему от плательщиков страховых взносов расчетов (уточненных расчетов) по страховым взносам за отчетные (расчетные) периоды, истекшие до 1 января 2017 года;
- контролю за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов за периоды до 1 января 2017 года (камеральные и выездные проверки);
- приему заявлений от плательщиков страховых взносов о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней, штрафов за отчетные периоды до 1 января 2017 года, принятию решений по данным заявлениям и направлению указанных решений в налоговые органы для исполнения. Кроме того, у ПФР сохранилась обязанность ведения индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования, а ФСС РФ осталось администратором страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Указанные изменения имеют ряд существенных плюсов. Во-первых, создана универсальная система нормативного правового регулирования правил исчисления, уплаты и администрирования налогов, сборов и страховых взносов. Ранее, до

01.01.2017, НК РФ и Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ не имели унифицированного подхода к принципам взимания налогов и страховых взносов. Например, и НК РФ, и Федеральный закон от 24.07.2009 N 212-ФЗ содержали свой собственный понятийный аппарат, и нормы одного закона не могли по аналогии быть применены при толковании другого.

В целом, можно утверждать, что изменение снизило административную нагрузку на плательщиков, позволило более объективно определить общую налоговую нагрузку на бизнес при принятии решений в области налоговой политики [4]. Снижение административной нагрузки на хозяйствующие субъекты достигнуто за счет сокращения количества государственных органов, осуществляющих контрольные мероприятия, качества проверок, а также оптимизации количества представляемой в контролирующие органы отчетности.

Установление правил администрирования страховых взносов в НК РФ позволило теперь применять меры государственного принуждения (штрафы, взыскание). НК РФ установлен обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров, который выработан с учетом многолетней практики. Данный порядок распространен на страховые взносы, что уже позволило быстро и эффективно разрешать разногласия в отношении страховых взносов, не прибегая к судебной процедуре, это также помогло плательщикам избежать дополнительных затрат [5].

Однако, несмотря на плюсы, появившиеся в связи с введением данных новелл в российском законодательстве, в правоприменительной практике налоговые органы столкнулись с рядом проблем. Прежде всего это проблемы, связанные с плохой разработкой законодателем положений, направленных на эффективное взаимодействие налоговых органов с ФСС и ПФР.

Так, согласно Федерального закона от 03.07.2016 N 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» ПФР передал в налоговые органы сальдо расчетов по страховым взносам за периоды, истекшие до 01.01.2017 без передачи подтверждающих документов, на основании которых образовалось указанное сальдо [6]. Тем самым налоговые органы при обращении налогоплательщиков с просьбой разъяснить выставленные в требования суммы задолженности, не могут объяснить их возникновение. Отсутствуют также документы, подтверждающие проведение контрольных мероприятий Пенсионным Фондом России и их результаты по взысканию задолженности страховых взносов. К таким документам относятся, например, решение о невозможности взыскания суммы страховых взносов, определение о прекращении производства ФССП, сведений о возникновении задолженности для списания по сроку давности и др. Таким образом, налоговый орган, может необоснованно списать сумму задолженности с плательщика страховых взносов. То есть налоговый орган, фактически действуя правомерно, может нарушить права налогоплательщика. Выходом из данной ситуации в настоящий момент является направление налоговыми органами запроса в ПФР о предоставлении данных документов. Однако, как показывает практика, ответы на запросы длительное время не поступают, сроки затягиваются. Оптимальным решением было бы внести поправки в вышеуказанный мной Федеральный закон N 243-ФЗ, путем включения перечня документов, подлежащих передаче ПФР налоговым органам.

Следующая проблема, связана с отсутствием эффективного взаимодействия ФНС и ФСС о суммах, которые органы ФСС возместили на оплату больничных, пособий по беременности и родам и других социальных выплат физическим лицам. Это приводит к неверному отражению суммы страховых взносов налогоплательщиками,



невозможность налоговыми органами проверить правдоподобность заявленных сумм. Тем самым налогоплательщиком возможно занижение суммы страховых взносов, путем уменьшения их базы, что приводит к потере, подлежащей уплате в бюджет, реальной суммы данного вида обязательного платежа. Решение этого вопроса возможно путем внесения соответствующих поправок в "Соглашение об информационном обмене Федеральной налоговой службы и Фонда социального страхования Российской Федерации" (утв. ФНС России N ММВ-23-11/27@, ФСС РФ 02-11-13/06-5262П от 30.11.2016) [7].

Другая часть проблем связана с нарастанием долгов по страховым взносам, которые возникают по причинам, связанным с наличием существующих недоработок в НК РФ и иных федеральных законах. Между тем их решение возможно путем изменения статей, включения отдельных положений в такие законы.

Одной из таких проблем является отсутствие возможности снятия индивидуального предпринимателя (далее – ИП) с учета по решению регистрирующего органа. Так, например, у ИП, вставшего на учет до 01.01.2017, начисляется фиксированный платеж по страховым взносам и по сегодняшний день. При этом, согласно главе 34 НК РФ фиксированный платеж начисляется независимо от того, осуществляет ли фактически ИП свою предпринимательскую деятельность, предоставляет ли отчетность в налоговые органы или нет. Таким образом, в налоговых органах стоят на учете не действующие ИП. Несмотря на это фиксированный платеж по страховым взносам им начисляется, тем самым происходит неоправданное наращивание задолженности по данному виду обязательных платежей. Целесообразно было бы решить эту проблему путем предоставления налоговым органам полномочий по снятию с учета ИП, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, и аннулирование их задолженности за периоды неосуществления ими деятельности.

Вторая проблема связана с несвоевременным перечислением страховых взносов юридическими лицами и ИП в бюджет Российской Федерации, что не решает до конца проблему образования задолженности. Решение данной проблемы возможно по пути ужесточения законодательства о налогах и сборах, а именно: введения в главу 16 НК РФ статьи аналогичной статье 123 НК РФ, которая бы предусматривала ответственность (начисление штрафов) вышеуказанных плательщиков страховых взносов за несвоевременное перечисление ими сумм страховых взносов в бюджет Российской Федерации.

Полагаем, что решение указанных в данной работе проблем, позволит усовершенствовать работу налоговых органов по взиманию страховых взносов и погашению задолженностей по ним в бюджет Российской Федерации, а также способствует укреплению платежной дисциплины среди плательщиков страховых взносов.

Подводя итог всему вышесказанному, можно сделать вывод, что нововведения, вступившие в силу с 01.01.2017 в целом упростили налоговое администрирование, значительно посодействовали повышению собираемости взносов, снизили налоговую нагрузку. Однако, «переходный период» оказался сложным, как для налоговых органов, так и для плательщиков страховых взносов. Возникло много проблем по администрированию страховых взносов и большое количество справедливых нареканий со стороны налогоплательщиков. Вместе с тем, нужно понимать, что никакое нововведение не приносит абсолютно положительных плодов. Прошло еще мало времени с введения в действия новелл, касательно страховых взносов, а потому не устранены все существующие недоработки как в законодательстве, так и на практике.

### Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) // Собрание законодательства РФ, 2000. № 32. Ст. 3340.
2. Курбангалеева О.А. Унификация законодательства по страховым взносам // Советник в сфере образования, 2016. № 1. С. 51-54.
3. Указ Президента РФ от 15.01.2016 N 13 "О дополнительных мерах по укреплению платежной дисциплины при осуществлении расчетов с Пенсионным фондом Российской Федерации, Фондом социального страхования Российской Федерации и Федеральным фондом обязательного медицинского страхования" // Собрания законодательства РФ, 2016. № 3. Ст. 474.
4. Хочуев В.А. Администрирование страховых взносов: анализ проблем теории и практики // Научные известия. 2017. № 6. С. 67-72.
5. Представители налоговых органов информируют о процедуре досудебного урегулирования споров налоговых споров: информация от 11.10.2017 [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn63/news/seminar/7014009/>
6. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование: федеральный закон от 03.07.2016 N 243-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2016. N 27 (Часть I). Ст. 4176.
7. Соглашение об информационном обмене Федеральной налоговой службы и Фонда социального страхования Российской Федерации (утв. ФНС России N ММВ-23-11/27@, ФСС РФ 02-11-13/06-5262П от 30.11.2016) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_168782/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_168782/)

### Аспекты взаимодействия налоговых и следственных органов при осуществлении налогового контроля

Фибих Александр Эльмарович  
группа Б6403, 4 курс Юридической школы ДВФУ

Научный руководитель — Пономарев Олег Владимирович,  
старший преподаватель кафедры конституционного и административного права  
Юридической школы ДВФУ

*Дальневосточный федеральный университет  
Россия, Владивосток*

*В работе рассмотрены фундаментальные и ключевые аспекты взаимодействия между следственными органами Следственного комитета Российской Федерации и налоговыми органами Федеральной налоговой службы Российской Федерации в рамках налогового контроля. Сделан акцент на разновидностях анализируемого взаимодействия. Выявлены некоторые проблемы взаимодействия, связанные с отсутствием совместного нормативного акта, «обрамлявшего» межведомственное взаимодействие.*

**Ключевые слова и словосочетания:** налоговые органы, следственные органы, налоговый контроль, информационное взаимодействие, уголовно-процессуальное взаимодействие.

**Main cooperative aspects of tax authorities (The Federal Tax Service of Russia) and investigative authorities (The Investigative Committee of Russia) in implementation of tax control**

Fibikh Aleksandr El'marovich  
B6403 group, 4 course of the FEFU Law School  
The research supervisor – Ponomarev Oleg Vladimirovich,  
Senior lecturer of the Chair of Constitutional and Administrative Law

*Far Eastern Federal University  
Vladivostok, Russia*

*In the work fundamental and key cooperative aspects between tax authorities (The Federal Tax Service of Russia) and investigative authorities (The Investigative Committee of Russia) in implementation of tax control are analyzed. Kinds of cooperation this one are stressed. Also in the work such problems are identified is the lack of legal act regulating of cooperation.*

**Keywords and phrases:** tax authorities (The Federal Tax Service of Russia), investigative authorities (The Investigative Committee of Russia), tax control, informational cooperation, criminal process law cooperation.

Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная обязанность направлена на удовлетворение интересов государства, поскольку налог сам по себе является необходимым условием существования государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства [1].

Ввиду публичной природы налоговых платежей государство в лице федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных в сфере налогов и сборов обладает полномочием осуществлять контрольные функции по соблюдению обязанности по уплате налогов и сборов. В связи с этим законодательством в сфере налогов и сборов предусмотрен институт налогового контроля, который позволяет налоговым органам осуществлять деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в установленном законом порядке.

В рамках реализации налогового контроля налоговые органы могут установить факт совершения налогоплательщиком, налоговым агентом и другим лицом, уполномоченным уплачивать налоги, преступления, ответственность за которые предусмотрена ст. ст. 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации. В силу положения п. 2 ст. 10 Налогового кодекса Российской Федерации, производство по делам о нарушениях законодательства налогами и сборами, содержащих признаки преступления, ведется в порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством [2].

Согласно подп. «а» п. 1 ч. 1 ст. 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, предварительное следствие производится следователями Следственного комитета Российской Федерации по уголовным делам о преступлениях,

предусмотренных ст. 198 – 199.2 [3]. Иными словами, производством предварительного расследования в отношении лиц, совершивших налоговые преступления, осуществляется следователями следственных органов Следственного комитета Российской Федерации (далее – следственные органы). Таким образом, между налоговыми органами Федеральной налоговой службы России и следственными органами должна быть налажена четкая работа по передаче материалов, собранных налоговыми органами в рамках налогового контроля, для рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела. Такая работа реализуется в силу взаимодействия данных органов на основании ст. 4 Закона Российской Федерации «О налоговых органах в Российской Федерации», а также п. 6 ст. 1 Федерального закона «О Следственном комитете Российской Федерации».

Стоит сказать, что между налоговыми и следственными органами в рамках налогового контроля налажено два способа взаимодействия:

- уголовно-процессуальное взаимодействие;
- информационное взаимодействие.

Рассмотрим каждое в отдельности на предмет существующих проблем, а также наличия некоторых особых аспектов, на которых стоит заострить внимание.

Уголовно-процессуальное взаимодействие налоговых и следственных органов направлено на передачу последним результатов мер налогового контроля для постановки вопроса о возбуждении уголовного дела о преступлении, предусмотренном по одной из следующих статей уголовного кодекса Российской Федерации: 198, 199, 199.1, 199.2. Иначе говоря, на основании данных материалов может быть начато уголовное преследование по налоговым преступлениям. Передача материалов налоговой проверки производится в том случае, когда сумма недоимок достигла размера более 2700000 рублей (для физического лица); 15 миллионов рублей (для организации), что позволяет предполагать о наличии в действиях соответствующего физического лица, либо руководителя организации признаков преступления, предусмотренного ст. ст. 198-199 Уголовного кодекса Российской Федерации [4]. В настоящем случае налоговые органы обязаны направить материалы налоговой проверки в следственные органы в течение 10 дней с момента окончания двухмесячного срока, когда лицу была поставлена обязанность уплатить налоги или сборы, а также имеющиеся штрафные платежи.

В данном случае можно отметить, что здесь ярко выражена функция налогового органа по квалификации объективной стороны преступления, когда руководитель, либо заместитель руководителя налогового органа ставят перед собой задачу усмотреть возможные признаки преступления, и при их обнаружении, то есть квалификации вышеуказанной объективной стороны преступления.

На практике четко отлажен механизм уголовно-процессуального взаимодействия следственных органов и налоговых органов в части передачи материалов, являющихся результатами налогового контроля, для решения вопроса о возбуждении, либо отказе в возбуждении уголовного дела. Должностные лица налоговых органов отмечают, что материалы, передаваемые налоговыми органами, являются основой для производства предварительного следствия. Будучи собранными на этапе налогового контроля, они зачастую становятся доказательствами по уголовному делу.

Тем не менее, на данном, казалось бы, небольшом процессуальном этапе у налоговых органов возникают определенные сложности. В частности, при совершении миграции налогоплательщика, либо плательщика сборов, либо налогового агента, в отношении которых имеются основания полагать в совершении ими налоговых преступлений, в иное место пребывания. В данной ситуации поведение налоговых

органов должно строиться на их компетенции в той части, что определением подследственности того или иного деяния, в том числе совершенного в сфере налогов и сборов, должны заниматься уполномоченные на то должностные лица в рамках уголовного судопроизводства, в частности, следователь, дознаватель или прокурор. В связи с этим проблема исчерпывается решением руководителя налогового органа по передаче сообщения об имеющихся признаках налогового преступления в следственный орган по соответствующей налоговому органу территориальности.

Сущностными характеристиками второго вида взаимодействия – информационного – является предоставление следственными органами информации об имеющихся обстоятельствах, требующих совершения действий налоговых органов. Так, на основании п. 2 ст. 36 Налогового кодекса Российской Федерации, при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Кодексом к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия решения.

Нормативный акт, устанавливающий порядок взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел, установлен соответствующей совместной Инструкцией МВД России № 495 и ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 [5]. Однако, рассматриваемые в данной работе аспекты взаимодействия налоговых и следственных органов, в частности, информационного, не являются предметом регламентации данного приказа. Таким образом, следует установить, что информационное взаимодействие налоговых и следственных органов, направленное на выявление налоговых правонарушений при осуществлении деятельности следственных органов, в том числе, уголовного преследования, не имеет детальной регламентации. Однако, настоящий пробел можно объяснить относительно недавним созданием новой обособленной структуры в системе органов государства – Следственного комитета Российской Федерации.

Таким образом, на сегодняшний день в некоторых аспектах не выстроено строгое и регламентированное взаимодействие между налоговыми органами и следственными органами. Особенно это касается отсутствия подзаконного акта, устанавливающего порядок взаимодействия государственных органов, в том время как подобные совместные акты уже давно имеются между Федеральной налоговой службой России и иными органами государства. Что касательно уголовно-процессуального взаимодействия следственных и налоговых органов, то практика демонстрирует нам четкую и отлаженную работу по передаче материалов, подготовленных должностными лицами налоговых органов по результатам налогового контроля.

#### **Литература:**

- [1] По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П // Российская газета. 1996. N 247
- [2] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Российская газета. 1998. N 148-149
- [3] Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 18.12.2001 N 174-ФЗ // Российская газета. 2001. N 249.
- [4] Уголовный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 13.06.1996 N 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1996. N 25. Ст. 2954.
- [5] Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и

преступлений: приказ МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 // Российская газета. 2009. N 173.

Научное издание

РЕАЛИЗАЦИЯ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Региональная научно-практическая конференция

REALIZATION OF THE INSTITUTE OF TAX CONTROL  
IN THE RUSSIAN FEDERATION

Regional academic and research conference

Владивосток  
22 декабря 2017 г.

*Материалы*

Дальневосточный федеральный университет,  
690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8