**ПЛАН**

Введение

1. Налоговые проверки: понятие и виды
2. Участие понятых

Литература

**Введение**

Деятельность государственных органов в сфере налогообложения представляет собой разновидность государственного управления – процесса, имеющего цикличный характер и включающего в качестве обязательной стадии контроль и коррекцию управленческого воздействия.

Налоговый контроль является разновидностью государственного финансового контроля, включающего также бюджетный, валютный, банковский и некоторые иные виды контроля.

Особое внимание к налоговому контролю со стороны государства обусловлено тем, что налоги выступают основным источником бюджетных доходов. Налоговые правоотношения изначально конфликтны. Фискальным задачам государства сформировать централизованные денежные фонды противостоит здесь естественное стремление налогоплательщика максимально уменьшить размер своих налоговых платежей. Налоговое право объективно становится ареной острого столкновения публичных и частных интересов. Поэтому контрольной деятельности в сфере налогообложения государство придает важнейшее значение. Вместе с тем правовой институт налогового контроля еще только начинает складываться. До введения в действие части первой НК РФ его нормативный механизм практически отсутствовал. Отдельные вопросы проведения налоговых проверок и оформления их результатов регулировались инструкциями и информационными письмами Госналогслужбы РФ. Все это приводило к многочисленным спорам между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговый контроль осуществляется на всех этапах и стадиях налогообложения, затрагивает все аспекты налоговых правоотношений. При этом различается налоговый контроль в широком и узком смысле.

Налоговый контроль в широком смысле представляет собой контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса – от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности. В частности, отдельные законотворческие процедуры представительных органов по рассмотрению налоговых законопроектов, подготовленные органами исполнительной власти, можно отнести к предварительному налоговому контролю. Налоговым в широком смысле является и ведомственный контроль за соблюдением должностными лицами государственных органов налогового законодательства. Можно упомянуть также контрольные функции Счетной палаты РФ за использованием бюджетополучателями налоговых льгот, финансовых органов – за надлежащим исполнением кредитными организациями обязанностей по своевременному и полному перечислению налоговых платежей в бюджет. Контроль за соблюдением налогового законодательства в свойственных им формах осуществляют также органы прокуратуры и внутренних дел, таможенные органы.

Налоговый контроль в узком смысле – это властные действия уполномоченных органов государства по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Именно в таком значении термин «налоговый контроль» употребляется в НК РФ. Целью налогового контроля является обеспечение режима законности в сфере налогообложения. Государство должно регулярно проверять, насколько правомерно действуют участники налоговых правоотношений, и при необходимости обеспечивать соблюдение налогового законодательства путем применения государственно-правовых мер убеждения и принуждения. Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. В конечном счете, речь идет об укреплении налоговой дисциплины налогоплательщиков и совершенствовании налогово-правовой культуры общества в целом. Контрольные мероприятия жестко затрагивают права и свободы человека. Поэтому все аспекты налогового контроля (задачи, компетенция, сроки, предмет, формы и методы финансового контроля и т.д.) облекаются в правовую, можно даже сказать, процессуальную форму. Большое значение при проведении контрольных мероприятий придается соблюдению формализованных правил и процедур. Правоотношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, являются процессуальными по своей природе.

Налоговый контроль как вид государственно-управленческой деятельности носит властный характер. Субъекты налогового контроля вправе входить и обследовать любые производственные, торговые, складские и иные помещения (территории), проводить ревизии, проверки, инвентаризации, требовать предоставления необходимых объяснений, проводить оперативно-розыскные мероприятия, приостанавливать операции по счетам, проводить изъятие предметов и документов, арестовывать имущество, требовать устранения выявленных правонарушений, привлекать нарушителей к ответственности, осуществлять иные властные полномочия, составляющие часть их компетенции. Налоговый контроль является также межведомственным, поскольку осуществляется вне системы служебной или организационной подчиненности.

К принципам налогового контроля относят законность; превентивность; всеобщность, полноту и единство налогового контроля; планомерность (регулярность, систематичность); объективность, обоснованность и достоверность результатов; приоритет защиты прав и интересов налогоплательщика; соблюдение налоговой тайны; недопустимость причинения неправомерного вреда; документальную фиксацию результатов налогового контроля и др.

В процессе налогового контроля большое внимание придается различного рода гарантиям прав и законных интересов лиц, финансово-хозяйственная деятельность которых проверяется. Одной из таких гарантий выступает институт налоговой тайны, включающей любые полученные налоговым органом сведения, за исключением разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; об идентификационном номере налогоплательщика; об уставном фонде (уставном капитале) организации; о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности за эти нарушения; сведений, предоставляемых правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями).

**1. Налоговые проверки: понятие и виды**

Налоговая проверка является основной формой налогового контроля.

Налоговая проверка – это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляется посредством сопоставления отчётных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Другими словами, налоговую проверку можно определить как совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов и сборов налогоплательщиками и налоговыми агентами. Налоговые органы вправе проверять любые организации независимо от их организационно-правовой формы, состава учредителей, формы собственности, ведомственной подчиненности и других характеристик. Результаты налоговых проверок являются основанием для применения мер обеспечения, взыскания недоимок, пеней, привлечения к ответственности.

Осуществление проверок финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является главной задачей деятельности налоговых органов, право на реализацию которой им предоставлено ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах в Российской Федерации». Реализация налоговыми органами предоставленных контрольных полномочий возможна только в порядке, установленном НК РФ. Детальная правовая регламентация контрольных процедур осуществляется посредством нормативных правовых актов Министерства финансов РФ.

Налоговые проверки занимают ведущее место среди иных форм налогового контроля.

Посредством проведения налоговой проверки возможно сопоставление данных, предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган и тех фактов, которые выявлены налоговым органом. Основной целью налоговых проверок является контроль за соблюдением фискально обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты причитающихся обязательных платежей.

В соответствии с НК РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают налоговые и таможенные органы. Таможенные органы полномочны проводить налоговые проверки только в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Таким образом, полноправными субъектами, обладающими всеми правами на проведение налоговых проверок относительно всех фискально обязанных лиц и по уплате всех видов налогов, выступают исключительно налоговые органы.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие общие правила проведения налоговых проверок.

Срок давности проведения налоговой проверки составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Данный срок соотносится со сроком давности привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, который также равен трём годам.

Поэтому, НК устанавливает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Таким образом устанавливаются давностные ограничения при определении периода деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен налоговой проверкой. При этом не запрещается проводить проверки налоговых периодов текущего календарного года.

Суды связывают отсчет трехлетнего срока с годом начала проведения проверки, а не с годом принятия решения о ее проведении или же с годом окончания проверки. При этом началом проведения проверки является момент вручения налогоплательщику решения на проведение выездной налоговой проверки.

Например: решение о проведении проверки принято налоговой инспекцией в 2003 г., а фактически проверка началась в 2004 г. – проверке могут быть подвергнуты 2001, 2002 и 2003 годы деятельности налогоплательщика, независимо от того, что решение о проведении проверки было принято в 2003 г. Другой пример: решение о проведении проверки было принято в 2003 г., фактически проверка началась также в 2003 г., а закончилась уже в 2004 г. – проверке могут быть подвергнуты три года, предшествующие году, в котором проверка фактически начала осуществляться, то есть 2000, 2001 и 2002 годы. Трехлетний срок для проведения налоговых проверок выбран не случайно; он корреспондирует трехлетнему сроку давности привлечения к налоговой ответственности. С трехлетним сроком налоговой проверки связан и подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, предусматривающий обязанность налогоплательщика в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.

По месту проведения налоговые проверки разграничиваются на: камеральные и выездные. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа, в то время как выездная – по месту нахождения проверяемого лица, то есть на его территории. Если в ходе камеральной проверки возникает необходимость произвести контрольные мероприятия по месту нахождения налогоплательщика, требуется назначить выездную налоговую проверку; проведение таких мероприятий в рамках камеральной проверки недопустимо.

НК РФ выделяет также встречные налоговые проверки – истребование и проверку у третьих лиц документов, относящихся к деятельности проверяемого налогоплательщика. Она проводится в случаях, когда налоговому органу необходимо получить информацию о налогоплательщике, имеющуюся у третьих лиц. Кроме того, в ходе встречных проверок сличается налоговая и иная документация проверяемого налогоплательщика и его контрагентов. В рамках встречной проверки налоговый орган вправе истребовать у контрагентов налогоплательщика только те документы, которые относятся непосредственно к налогоплательщику, но не к финансово-хозяйственной деятельности самого контрагента. К сожалению, налоговое законодательство не устанавливает форму документа, оформляемого по результатам встречных проверок.

Должностное лицо налогового органа вправе оформить результаты проведенной встречной проверки в произвольной форме, в противном случае проведение встречной проверки было бы беспредметным.

Не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в рамках осуществления камеральной или выездной налоговой проверки; таким образом, встречную проверку можно рассматривать как «один из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки».

Точнее сказать, встречная проверка является составной частью выездной или камеральной проверки. Именно поэтому сведения, полученные в результате встречной проверки, включаются в акты соответствующих камеральных и выездных проверок.

Выездные налоговые проверки могут быть первичными и повторными. По общему правилу проведение повторных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный налоговый период, запрещается. Однако НК РФ называет два исключения из этого правила. Во-первых, когда повторная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации налогоплательщика. Во-вторых, когда повторная проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

Постановление о проведении повторной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа должно быть мотивированным, то есть содержать ссылки на обстоятельства, явившиеся основаниями для повторной проверки. Отсутствие таких указаний в решении должно повлечь признание его незаконным. При назначении повторной проверки руководитель вышестоящего налогового органа вправе включать в число проверяющих и должностных лиц подведомственных ему (то есть нижестоящих) налоговых органов. Главное, чтобы в числе таких лиц не оказались работники налоговой инспекции, участвовавшие в первоначальной налоговой проверке.

Налоговая проверка, проводимая вышестоящим налоговым органом, призвана не подменять собой проверку, проведенную нижестоящим налоговым органом, а обеспечить за ним надлежащий контроль. Суды неоднократно указывали на недопустимость ставить целью повторной проверке не контроль за нижестоящим налоговым органом, а порядок исчисления и уплаты налогов налогоплательщиком, то есть его финансово-хозяйственную деятельность.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Если проверка охватывает исчисление и уплату налогоплательщиком всех налогов и сборов, она именуется комплексной. Если речь идет о проверке правильности исчисления и уплаты какого-то одного налога, такую проверку называют тематической.

Также выделяют сплошные и выборочные налоговые проверки. В ходе сплошной проверки налоговым органом исследуется вся документация налогоплательщика за все налоговые периоды, охваченные проверкой. Выборочная проверка предполагает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика.

В зависимости от метода проведения налоговые проверки могут быть документальными и фактическими. В первом случае непосредственным предметом проверки и источником получения сведений выступает бухгалтерская и налоговая документация, во втором – имущество налогоплательщика (включая наличные денежные средства), исследуемое путем обследования, инвентаризации, экспертизы. На практике фактический налоговый контроль, как правило, является вспомогательным (дополняющим) по отношению к документальному.

Традиционно налоговые проверки классифицируют на: плановые и внеплановые. Как правило, налоговые органы составляют ежеквартальные планы проведения выездных налоговых проверок. Внеплановые проверки могут проводиться в случаях ликвидации или реорганизации организации, в ходе расследования возбужденных уголовных дел, в процессе банкротства предприятий, по заданию вышестоящих налоговых органов и по другим основаниям.

1. **Участие понятых**

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, вызываются понятые в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут вызываться любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, подлежащие внесению в протокол (ст. 98 НК РФ).

Участие понятых обязательно при осмотре и выемке документов и предметов, используемых налогоплательщиком для извлечения доходов.

Так, например, согласно ст. 89 НК РФ должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут осматривать (обследовать) документы и предметы, а также производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения. Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если они получены в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля (например, в ходе камеральной проверки) или при согласии владельца этих предметов.

Осмотр производится в присутствии понятых. Налогоплательщик вправе присутствовать при осмотре лично либо через своего представителя. В необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

Порядок выемки документов и предметов регулируется ст. 94 НК РФ. Выемка проводится в случае отказа налогоплательщика предоставить истребуемые документы или предметы, а также при наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы (предметы), свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены. Выемка назначается мотивированным постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Таким образом, произвести выемку можно только в рамках выездной налоговой проверки.

Присутствие понятых и лиц, у которых непосредственно производится выемка, является обязательным. Не допускается производство выемки в ночное время, то есть с 22 часов вечера до 6 часов утра по местному времени. До начала выемки должностное лицо обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим их права и обязанности, а также предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно их выдать. В случае отказа выемка производится принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки составляется мотивированный акт, в котором необходимость выемки должна быть обоснована. Налогоплательщик вправе делать замечания, которые по его требованию вносятся в указанный акт. Кроме того, вся процедура выемки должна фиксироваться в протоколе. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые надлежаще заверяются и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия. Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки.

**ЛИТЕРАТУРА**

1. Конституция РФ от 12 декабря 1993. (в ред. 30.12.2008) // Российская газета. – 1993. - № 237. – 25 декабря.
2. Белых В.С. Налоговое право России. – М., 2004. – 320 с.
3. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая / А.Н. Гуев. – М., 2005. – 560 с.
4. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие/ А.В. Демин; Федер. Агенство по образов.; Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – М., 2005. – 648 с.
6. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / под. ред. Р.Ф. Захаровой, С.В. Земляченко. – М., 2001. – 720 с.
7. Кустова М.В. Налоговое право России: Учебник. – М., 2001. – 490 с.
8. Кучеров, И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М., 2001. – 360 с.
9. Мясников, О.А. Налоговые проверки: законодательство и судебная практика / О.А. Мясников. – М., 2004. – 112 с.
10. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – 600 с.
11. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2004.– 591 с.
12. Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. проф. Ю.А. Крохина – М., 2003. – 656 с.
13. Парыгина, В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики / В.А. Парыгина. – М., 2005. – 336 с.
14. Парыгина, В.А. Налоговое право Российской Федерации / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – Ростов н/Д, 2002. – 480 с.