

## **ПРАВОВЫЕ ГАРАНТИИ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**Азизов Сабир Мадат оглы**

магистрант, Филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова в г. Пятигорске Ставропольского края, РФ, г. Пятигорск

**Колесникова Ольга Юрьевна**

канд. юрид. наук, доцент кафедры правовых дисциплин, Филиал Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова в г. Пятигорске Ставропольского края, РФ, г. Пятигорск

Средства защиты прав, в том числе и налогоплательщика при осуществлении налогового контроля, тесно связаны с гарантиями их защиты. В п. 3 ст. 5 НК РФ закреплён термин «гарантия защиты», однако его содержание не раскрывается.

При определении сущностных характеристик гарантий защиты прав налогоплательщика основная проблема состоит в том, что в отличие от средств и способов защиты данная категория не является непосредственно правовой. В НК РФ употребление данного термина носит декларативный характер без указания на то, что следует относить к гарантиям защиты, без привязки к правовому регулированию налоговых правоотношений.

Анализ существующих подходов позволяет рассматривать правовые гарантии защиты прав налогоплательщика в качестве закреплённого в налоговом праве свода правил всесторонней защиты государством прав и интересов налогоплательщика.

Правовые гарантии защиты прав налогоплательщика в ходе налогового контроля могут быть объединены в две группы: 1) универсальные; 2) специальные.

Налогоплательщик использует специальные гарантии для защиты конкретного предоставленного ему права, которое в ходе налогового контроля было нарушено (создана угроза его нарушения). К ним относятся ограничения для налогового органа в ходе осуществления им контрольных мероприятий.

В ходе камеральных и выездных проверок как основных форм налогового контроля могут применяться следующие специальные гарантии защиты прав налогоплательщика.

1. При проведении камеральных налоговых проверок налоговый орган ограничивается рамками представленной отчетности. В соответствии с решением ВАС РФ был признан недействующим абз. 5 письма Минфина России. [8]. Данная гарантия не только ограничивает возможность доначислений по другим налогам при проведении камеральной налоговой проверки декларации по определённому налогу [9; 11], но и делает невозможной повторную проверку одной и той же декларации [1; 6; 10].

2. При проведении проверки налоговый орган ограничивается только определённым периодом и количеством проверок (п.п. 1 и 2 ст. 88, п.п. 4, 5, 7 ст. 89 НК РФ). В рамках данной гарантии налогоплательщик вправе требовать от налогового органа соблюдения указанных ограничений, если последний нарушает или создает угрозу нарушения прав первого [7].

3. Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику об ошибках и дать возможность последнему представить пояснения в рамках камеральной проверки, подать уточнённую

декларацию, уплатить недоимку и пени (п. 3 ст. 88 НК РФ). В противном случае решение по результатам камеральной проверки может быть признано недействительным [12].

4. В ходе налогового контроля налоговый орган ограничивается в истребовании документов (абз. 2 п. 12 ст. 89, п. 1 ст. 93 НК РФ).

5. В ходе налоговой проверки налоговый орган обязан соблюдать процедуры проведения мероприятий налогового контроля: выемки, осмотра, допроса, инвентаризации, экспертизы, истребования документов и т.д. (ст. 90 – 99 НК РФ). В противном случае налогоплательщик вправе не исполнять незаконные требования проверяющих, если их осуществление не предусмотрено законом.

6. Ограничение установленных НК РФ сроков проведения камеральной и выездной проверок. С помощью данной гарантии налогоплательщик защищается от избыточного налогового контроля.

7. Налоговый орган обязан направить налогоплательщику экземпляр акта проверки и дать ему возможность ознакомиться с материалами проверки. Несоблюдение налоговым органом данных гарантий является основанием для отмены результатов налогового контроля в полном объеме.

8. Налоговый орган обязан ознакомить налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля. В противном случае налогоплательщик вправе не только требовать прекращения незаконных действий, но признать в ряде случаев недействительными по формальным основаниям результаты проверки.

Использование каждой из перечисленных выше специальных гарантий возможно только в строго определенной ситуации.

Специальные правовые гарантии защиты прав налогоплательщика, используемые при проведении налогового мониторинга, по своей сущности идентичны тем, что применяются при налоговых проверках.

В первую очередь, в ходе налогового мониторинга налоговому органу запрещено проводить в отношении налогоплательщика камеральные и выездные налоговые проверки.

Специальные правовые гарантии защиты прав налогоплательщика, используемые при проведении контроля за трансфертным ценообразованием, по своей сущности также идентичны тем, что применяются при налоговых проверках.

В отличие от специальных гарантий защиты прав налогоплательщика универсальные гарантии могут быть использованы не только в ходе налогового контроля, но и в любых других ситуациях. Универсальные гарантии могут быть реализованы как самостоятельно, так и совместно со специальными.

На наш взгляд, универсальные гарантии защиты прав налогоплательщика могут быть классифицированы следующим образом:

1) содержащиеся в Конституции РФ (принцип правового государства (п. 1 ст. 1); принцип равенства перед законом и судом (п. 1 ст. 19); обязанность платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57));

2) содержащиеся в НК РФ (всеобщность и равенство законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 3 НК РФ); недискриминационный характер налогов и сборов (как и законодательства о налогах и сборах в целом) (п. 2 ст. 3 НК РФ); толкование в пользу налогоплательщика всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах (п. 7 ст. 3 НК РФ); презумпция невиновности (ст. 108 НК РФ));

3) закрепленные в правовых позициях Конституционного Суда РФ (равное налоговое бремя и соразмерность налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод

[2]; установление налога и сбора исключительно законом [3]; определенность налоговых предписаний [5]; соразмерность ответственности за налоговые правонарушения [4] и др.).

Ценность универсальных гарантий состоит в том, что они защищают права налогоплательщика даже тогда, когда действия налогового органа формально соответствуют требованиям НК РФ и использование специальных гарантий защиты затруднительно. Аналогичным образом они защищают права и интересы налогоплательщика, если налоговый орган формально вправе принять решение по своему усмотрению.

В системе защиты прав налогоплательщика правовым гарантиям отводится важная роль. На практике они тесно связаны с налогово-правовыми средствами защиты, вместе с которыми призваны пресекать нарушения прав налогоплательщика, восстанавливать его нарушенные права, устранять угрозы их нарушения. Благодаря их существованию контролирующие органы воздерживаются от совершения действий, направленных на незаконное ущемление прав налогоплательщика, обеспечивается стабильность налоговых правоотношений.

### **Список литературы:**

1. Письмо Минфина России от 31.05.2007 № 03-02- 07/1-267 // СПС «Консультант Плюс».
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П // Вестник Конституционного суда РФ. 1996. № 2.
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П // Вестник Конституционного суда РФ. 1997. № 6.
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.05.1998 № 14-П // Вестник Конституционного суда РФ. 1998. № 4.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П // Вестник Конституционного суда РФ. 2000. № 4.
6. Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 № 736-О // СПС «Консультант Плюс».
7. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.
8. Решение ВАС РФ от 06.08.2008 № 7696/08 «О признании недействующим абзаца пятого письма Минфина России от 26.01.2007 № 03-04-07-01/16» // СПС «Консультант Плюс».
9. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 29.07.2008 по делу № А82-11768/2007-20 // СПС «Консультант Плюс».
10. Постановление ФАС Поволжского округа от 02.02.2010 по делу № А12-10597/2009 // СПС «Консультант Плюс».
11. Постановление ФАС Уральского округа от 26.08.2010 № Ф09-6826/10-С2 по делу № А60-54140/2009-С10 // СПС «Консультант Плюс».
12. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 20.05.2011 по делу № А53-12916/2010 // СПС «Консультант Плюс».