

ПРИНЦИП ВСЕСТОРОННОСТИ, ПОЛНОТЫ И ОБЪЕКТИВНОСТИ КАК ОСНОВОПОЛАГАЮЩЕЕ НАЧАЛО НАЛОГОВО- КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

С. А. Ядрихинский

Вологодский институт права и экономики ФСИН России

Поступила в редакцию 15 марта 2018 г.

Аннотация: в практике налогового контроля деятельность проверяющих, как правило, направлена на выявление недоимок, уменьшение различных налоговых вычетов, величины льготлируемых платежей и т.д. В достижении данной цели налоговый орган нередко действует односторонне направленно. В то же время исследование деятельности налогоплательщика в порядке налогового контроля является одним из видов человеческого познания и подчиняется общим законам гносеологии, которые концептуально выражаются в принципе всесторонности, полноты и объективности. В статье рассматриваются проблемы, порожденные отсутствием в Налоговом кодексе РФ данного принципа; обосновывается необходимость закрепления принципа всесторонности, полноты и объективности в качестве исходного в налогово-контрольной деятельности.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговый орган, налоговый контроль, налоговая проверка, принцип налогового контроля, всесторонность, полнота, объективность, справедливость, законный интерес налогоплательщика, недоимка, действительный размер налогового обязательства.

Abstract: in the practice of tax control activities of the inspectors, as a rule, aimed at identification of arrears, reduction of various tax deductions, amount of preferential payments, etc. In achieving this purpose, the tax authority often acts unilaterally directed. At the same time, the study of the taxpayer's activities in the tax control is one of the types of human knowledge and is subject to the General laws of gnoseology, which are conceptually expressed in the principle of comprehensiveness, completeness and objectivity. The article considers the problems caused by the absence of this principle in the Tax Code of the Russian Federation; substantiates the necessity of consolidation of the principle of comprehensiveness, completeness and objectivity as a starting point in tax control activities.

Key words: taxpayer, tax authority, tax control, tax audit, the principle of tax control, comprehensive, completeness, objectivity, justice, the legal interest of the taxpayer, arrears, the actual amount of the tax liability.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок, согласно п. 2 ст. 87 Налогового кодекса РФ, является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Задача контролеров – проверить *правильность исчисления* и своевременность уплаты налогов, т. е. сверить расчет налогоплательщика с той моделью, которая обозначена в законе, выявить отклонения как в сторону бюджета (избыточная уплата налога), так и в сторону налогоплательщика (недоимка).

При этом из всего перечня задач законодатель проверку правильности исчисления и своевременность уплаты налогов назвал *главными* задачами налоговых органов (ст. 6 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1¹).

Однако в практической деятельности при осуществлении налогового контроля налоговые органы нацелены именно на выявление недоимки, уменьшение различных вычетов, величины льготлируемых платежей и т. д. Не секрет, что перед проверяющими ставится план по доначислениям по итогам выездной налоговой проверки налогоплательщиков. Особенно актуально эти планы касаются крупных налогоплательщиков. «Мы поставили задачу дополнительной мобилизации ресурсов. ФНС в рамках увеличения собираемости налогов имеет задание в размере 25 млрд, 75 млрд и 83 млрд руб. по годам трехлетки, чтобы *мобилизовать дополнительные налоговые доходы*», – сказал министр депутатам Государственной Думы².

Почему же образовался столь большой разрыв (*дивергенция*) между целями налоговой проверки, предусмотренными законом и практикой налогового контроля?

Одной из таких причин видится отсутствие в законе принципов контрольной деятельности. Они хорошо раскрыты в учебниках по финансовому³ и налоговому праву, отдельных монографиях⁴ и даже в международных актах⁵; однако в законе их нет. Отсюда и проверяющие дезориентированы. Происходит недопонимание основных, фундаментальных положений налогового контроля, его цели.

Недопонимание цели налоговой проверки можно встретить и у ряда ученых. Так В. А. Кинсбургская отмечает, что «налоговая проверка преследует цель выявления неисполненных налоговых обязательств и одновременно направлена на определение размера недоимки, пеней и

¹ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

² Силуанов: правительство РФ направит 38 млрд руб. в 2015–2017 годах на импортозамещение. URL: <http://tass.ru/ekonomika/1529290> (дата обращения: 15.03.2018).

³ См.: Финансовое право : учебник / под общ. ред. С. В. Запольского. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2015. С. 94–97.

⁴ См.: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации : проблемы и перспективы : монография / Л. Л. Арзуманова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2013 ; Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль : курс лекций. М., 2005 ; и др.

⁵ Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята в 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу)). URL: <http://www.ach.gov.ru/activities/international/intosai-working-group-on-key-national-indicators/documents-of-intosai/the-lima-declaration-of-guidelines-on-monitoring.php> (дата обращения: 15.03.2018).

штрафов»⁶. Аналогичный взгляд на цели налоговой проверки можно встретить и у других авторов⁷. Подобное видение цели налоговой проверки представляется односторонним. Но справедливость, достоинство личности налогоплательщика, уважительное и внимательное к нему отношение налогового органа никак не вяжется с односторонностью, неполнотой знаний и субъективизмом.

Возьмем любой процессуальный кодекс. Он начинается с основных положений, принципов на которых выстраивается вся дальнейшая процессуальная деятельность. Особенностью любой процессуальной формы является ее правовая регламентация. Как у любой процедуры, у налогового контроля должны быть свои цели, сроки, порядок и принципы, закрепленные на нормативном уровне.

В отличие от ряда зарубежных стран (например Румынии – *Codul de procedura fiscala*, Франции – *Livre des procedures fiscales* и др.) в России Налогово-процессуального Кодекса РФ нет, хотя в литературе и отмечается назревшая потребность в его принятии⁸. Отдельные нормы налогового процесса рассредоточены в различных разделах и главах Налогового Кодекса РФ.

Следует отметить, что внимание законодателя к детальной регламентации контрольных отношений возрастает, блок налогово-процессуальных норм по своему объему постоянно от года к году увеличивается, что делает необходимой их систематизацию.

Систематизацию по нашему мнению правильно начинать с базовых, основополагающих положений – принципов налогового контроля. Именно принципы являются, с одной стороны, фундаментом, на который опираются в своей деятельности налоговые органы, а с другой – гарантиями соблюдения прав и законных интересов налогоплательщика. Отсюда – совпадение публичного и законного интересов налогоплательщика.

Публичный и законный интересы налогоплательщика состоят в объективности и всесторонности проверяющих при осуществлении контрольной деятельности, в полноте их выводов, отраженных в акте налоговой проверки. Но как этот интерес может быть удовлетворен, если сами принципы, их содержание не раскрыто в законе? В связи с этим необходимо теоретическое осмысление и определение содержания основных принципов налогового контроля, адресованных в первую очередь проверяющим.

Исследование деятельности налогоплательщика в порядке налогового контроля является одним из видов человеческого познания и подчиняется общим гносеологическим законам. Эти законы находят свое от-

⁶ Кинсбургская В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М., 2013. 204 с. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

⁷ См.: Стрельников В. В. Необходимо ли переносить составы налоговых правонарушений в КоАП РФ? // Финансовое право. 2007. № 11. С. 31.

⁸ См.: Алимбекова А. С. Правоприменение налогово-правовых норм налоговыми органами как особая форма реализации налогового права // Налоги. 2014. № 1. С. 7–11.

ражение именно в принципе всесторонности, полноты и объективности, в связи с чем этот принцип с полным правом можно признать исходным принципом налогово-контрольной деятельности, тогда как другие принципы призваны обеспечить его исполнение⁹.

Данный принцип является основополагающим началом не только уголовного, административного, арбитражного, гражданского, но и налогового процесса, одним из краеугольных камней, на которых должно выстраиваться процессуальное законодательство о налогах и сборах; методологической основой налогово-контрольной деятельности.

Всесторонность, полнота и объективность находят выражение во всех институтах доказательственного права, имеют универсальный значение и в полном объеме применимы к налоговым отношениям.

Критерий *обеспечения всестороннего и наиболее полного проведения налогового контроля* неоднократно использовался Конституционным Судом РФ в оценке отдельных законоположений¹⁰.

Принимая принципы за некую аксиому, ученые-процессуалисты порой очень кратко излагают их содержание, не всегда ясно и лучшим образом. Мы за методологическую основу рассмотрения принципа, которая позволит улучшить его характеристику, возьмем подход, изложенный А. А. Власовым¹¹. В частности он предлагает определить: 1 – идею (понятие), 2 – цель, 3 – содержание, 4 – правовое закрепление принципа, 5 – юридические гарантии.

⁹ Этический кодекс ИНТОСАИ содержит официальный перечень ценностей и принципов, которые должны соблюдать работники органов контроля при осуществлении своей профессиональной деятельности. В вышеуказанном перечне содержатся такие принципы, как надежность, уверенность, доверие, честность, независимость, объективность, непредвзятость, профессиональная конфиденциальность, компетентность.

¹⁰ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «МП Трейдинг»... : определение КС РФ от 9 ноября 2010 г. № 1434-О-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Щербаковой Тамары Андреевны... : определение КС РФ от 16 июля 2015 г. № 1770-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Аквадар»... : определение КС РФ от 19 ноября 2015 г. № 2551-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Небо» : определение КС РФ от 20 декабря 2016 г. № 2670-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹ Власов А. А. – заслуженный юрист РФ, кандидат юридических наук, долгое время преподавал в Вологодском филиале МГЮА, а затем в Вологодском институте права и экономики дисциплины «Уголовный процесс», «Судоустройство». Свой взгляд на данный принцип применительно к уголовному процессу А. А. Власов изложил в лекции по уголовно-процессуальному праву, слушателем которой автор этих строк посчастливилось быть еще студентом, в 1998 г.

Идея данного принципа состоит в том, что должностные лица налогового органа, проводящие налоговую проверку, оформляющие ее результаты, обязаны принять все предусмотренные законом меры для выяснения всех существенных обстоятельств дела, в том числе смягчающие (устраняющие) налоговую ответственность, выявить как занижение, так и завышение налоговой базы; должны быть собраны, проверены и оценены все необходимые доказательства, свидетельствующие как против, так и в пользу налогоплательщика; руководитель налогового органа как лицо, принимающее решение, обязан соблюдать беспристрастность, непредвзятость в исследовании доказательств, не поддаваться влиянию заинтересованных в исходе дела лиц.

Целью данного принципа в налоговом контроле является установление *действительного размера налогового обязательства*, иначе – истины в исчислении налога, т. е. знания, соответствующего действительности. Однако в практике установить истину по делу не так просто: действительность бывает одна, а знания и оценки – разные. Проблема состоит в следующем. 1. Предметы, процессы и события всегда многосторонни, нет предметов, у которых только одна сторона, так же как и наша планета одновременно имеет и светлый день, и темную ночь. 2. Предметы не обнаруживают себя перед людьми такими, какие они есть. Перед человеком предстают только определенные стороны или свойства предметов или событий. 3. Люди обычно предпочитают замечать и акцентировать внимание на той стороне события, которая им выгодна, признание которой приносит им пользу. 4. Исходя из своих, прежде всего материальных, интересов, люди порой придумывают существование выгодной им стороны, как будто она имеет место в действительности, хотя на самом деле ее нет. 5. Все это порождает неоднозначное, а нередко и антагонистическое видение и понимание одних и тех же порой простых и ясных вещей¹².

А. А. Власов предложил искать пути преодоления противоречивости в познании истины в трех гносеологических правилах, воплощенных в принципе всесторонности, полноты и объективности исследования обстоятельств дела, а именно: 1) исследование должно быть полным; 2) оно должно доходить до выявления противоречий; 3) проводить его могут только незаинтересованные, т. е. максимально чистые в гносеологическом отношении лица.

Полнота означает учет всех аспектов деятельности подконтрольного субъекта, даже тех, которые свидетельствуют в пользу налогоплательщика, и, как следствие, выступают препятствием в налоговых доначислениях. Полнота предполагает такое исследование, чтобы с уверенностью можно было полагать, что искомый факт или обстоятельство доказаны с достоверностью. Полнота не совместима с фрагментарным исследованием, отражающим только одну сторону. Так, допрос свидетелей уже давно стал неотъемлемой частью налоговой проверки. Достаточно часто контролеры

¹² См.: Власов А. А. Уголовный процесс : учебное пособие. Вологда, 2003. С. 50.

используют различные уловки в целях получения «нужных» показаний; в качестве таковых могут выступать показания контрагента, что он не знает проверяемого налогоплательщика, договоров с ним не заключал и т. п. Получив «нужные» показания, налоговый орган не утруждает себя проверкой данных сведений, поскольку она может сделать эти сведения бесполезными, лишить доказательственной силы. Такой проверкой вынужден заниматься налогоплательщик. В дальнейшем может оказаться, что допрашиваемое лицо не знает проверяемого налогоплательщика, потому что лично он с ним не контактировал, это делал его коллега; договор не заключался, потому что это была разовая сделка, при этом есть документы, подтверждающие передачу товара, и т. д.

По мнению судьи Двадцатого арбитражного апелляционного суда А. Г. Дорошковой, свидетельские показания «могут быть использованы только наряду с другими доказательствами», поскольку невозможно сделать достоверный вывод о необоснованном получении налоговой выгоды, опираясь лишь на объяснения определенных лиц¹³.

Требование полноты делает необходимым отражение проверяющими в акте налоговой проверки результатов оценки всех проведенных мероприятий налогового контроля, а не только тех, которые указывают на выявленные нарушения. К примеру, налоговый орган выявил, что налогоплательщиком занижена среднегодовая стоимость имущества, и данное обстоятельство послужило основанием для доначисления ему налога на имущество. Полнота в установлении *действительного размера налоговых обязательств* будет заключаться в отражении налоговым органом доначисленных сумм налога на имущество в составе прочих расходов (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ) при определении налоговой базы налога на прибыль.

Правильность исчисления и уплаты налога предполагает установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды, что входит в обязанность налогового органа¹⁴.

Всесторонность исследования обстоятельств дела предполагает доводить познание до выявления противоречий. Только единство противоречий может быть истиной, несмотря на то, что люди любят односторонние утверждения. А. А. Власов, разъясняя данный принцип, приводил такой пример. В Древнем Риме говорили: человек человеку волк! Строители коммунизма в СССР записали в Программе КПСС по-другому – человек человеку друг, товарищ и брат! Приведенные высказывания исключают друг друга, значит истинными быть не могут, и в то же время истиной они являются. Ложью эти тезисы становятся в отрыве друг от друга, истиной в совокупности. Истина – это совокупность противоречий.

¹³ Случаи предъявления налоговыми органами явно необоснованных претензий к налогоплательщикам многочисленны: интервью А. Г. Дорошковой журналу «Налоговед» // Налоговед. 2010. № 12. С. 23–32

¹⁴ См.: Определение Верховного Суда РФ от 26 января 2017 г. № 305-КГ16-13478 по делу № А40-159258/2015. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Истина в данном случае заключается в том, что человек человеку может быть волком, но может быть также и другом. Только в таком подходе кроется правильный ответ на вопрос, что есть человек. Любая крайность в этом случае означает ложную оценку человека. Не случайно главной добродетелью человека Аристотель называл его способность мыслить противоречиями и находить в них золотую середину¹⁵. И, конечно, уметь пользоваться этим на практике. Необходимость поиска золотой середины порождает другую причину необходимости доведения исследования до выявления противоречий. Соединение противоположных сторон производит эффект их частичного самоуничтожения в сознании и в жизни, в частности в налоговом органе или суде. Они как бы исчезают в предмете от соединения друг с другом. Одна сторона в какой-то мере сводит на нет, аннулирует другую.

Должностное лицо налогового органа обязано объединить противоречивые стороны. Таких сторон в деле всегда несколько, а решение по ним одно.

Так, проверяющие контролеры выявили недоимку по налогу на прибыль по отдельному эпизоду в налоговой проверке, начислили пени и штраф. С одной стороны, очевидно: произошла неуплата налога, совершено правонарушение, и налогоплательщик должен понести наказание. Но с другой стороны, обнаружилось также, что в отношении ряда других операций налогоплательщик при исчислении налога на прибыль организации не учитывает часть расходов, способных уменьшить налогооблагаемую базу, или не применяет допустимые законом льготы, ошибочно полагая, что эти расходы не влияют на величину налогового обязательства или что условия льготирования не применимы к нему. Это приводит к излишне уплаченному налогу.

Всесторонний учет обстоятельств не может не повлиять на размер ответственности налогоплательщика. Обстоятельства одной стороны исчисления налога свели на нет, хотя и не в полной мере, обстоятельства другой его стороны. Руководитель налогового органа (его заместитель) обязан найти золотую середину при вынесении итогового решения. Без этого контроль не выполняет возлагаемой на него задачи обеспечения законности.

Выявление противоположных сторон необходимо еще и потому, что без знания одной стороны дела налоговому органу невозможно по-настоящему понять и оценить другую его сторону. А без такого понимания справедливого решения быть не может.

Требования полноты и всесторонности порождают законный интерес налогоплательщика просить проверяющих допросить определенных свидетелей с его стороны; провести осмотр и другие мероприятия налогового контроля, которые, по мнению налогоплательщика, доказывают правомерность его поведения.

¹⁵ См.: Аристотель. Этика. Политика. Риторика. Поэтика. Категории. Минск, 1998. С. 179 (цит. по: Власов А. А. Уголовный процесс : учеб. пособие. С. 50).

Наряду с полнотой и всесторонностью существует требование объективности исследования обстоятельств дела. Требование объективности в данном случае надо понимать так, что оценка правомерности поведения налогоплательщика, исследование обстоятельств, установленных проверкой, должны вестись беспристрастными, не заинтересованными в деле лицами. Дело в том, что истина не только объективное, но и субъективное знание, поскольку оно всегда формируется в сознании какого-то субъекта. Строго говоря, истина для этого субъекта – не то, что существует на самом деле, а то, как он себе эту истину представляет, т. е. его субъективные представления о ней. Истина объективна по содержанию, но субъективна по форме. Отсюда возникает проблема взаимосвязи субъекта и объекта.

Они редко противостоят друг другу в чистом виде. Между ними всегда вклинивается какой-то фактор, к примеру, личные или иные интересы субъекта исследования, которые делают его заинтересованным лицом и приводят к тому, что истина для него – не то, что соответствует действительности, а то, что представляет определенную выгоду.

Само понятие объективной реальности довольно условно, поскольку для субъекта оно не существует вне его собственного восприятия. Так, перед руководителем налогового органа поставлена задача вышестоящим руководителем «дополнительно мобилизовать ресурсы» за счет эффективности контрольных мероприятий. «Не надо быть искушенным специалистом, – отмечает С. Г. Пепеляев, – чтобы понять истинный смысл указания. Но налоговые органы не собирают налогов, а контролируют соблюдение законодательства. Беззастенчивые требования доначислять больше вплоть до выполнения плана – открытый призыв к агрессивному поведению. Тут уже не до закона»¹⁶.

Данное обстоятельство делает названное должностное лицо лично, прямо или косвенно заинтересованным в деле. Не выполнить поручение вышестоящего руководителя данное лицо не может, поскольку это грозит ему потерей премии и другими служебными неприятностями. Выполнение требований объективности для этого лица становится нецелесообразным, а интересы дела подменяются собственными интересами. Это могут быть интересы карьеры, «красивого» отчета, корысть, недобросовестность и т. п.

Президент России В. В. Путин неоднократно выражал свою позицию, говоря о приоритете законности в деятельности государственных органов, подвергая резкой критике работу чиновников в целом, обратив внимание на то, что «наше чиновничество еще в значительной степени представляет собой замкнутую и подчас просто надменную касту, понимающую государственную службу как разновидность бизнеса»¹⁷. Заинтересованность должностного лица, его пристрастность во всех процессуальных законах является основанием для отвода. Налоговый кодекс РФ не содержит та-

¹⁶ Пепеляев. С. Г. Не до закона // Налоговед. 2014. № 12. С. 5.

¹⁷ Послание Президента РФ В. В. Путина Федеральному Собранию РФ. Официальный сайт Президента РФ. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/transcripts/22931> (дата обращения: 15.03.2018).

кого института, единожды упомянув отвод лишь в отношении эксперта (пп. 1 п. 7 ст. 95 НК РФ).

Правовому закреплению принципа всесторонности, полноты и объективности не нашлось места в Налоговом кодексе РФ, однако это не означает, что данного принципа не существует. Закон обязывает руководителя (заместителя руководителя) налогового органа в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки принимать меры к выявлению обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика, либо обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (пп. 4 п. 5 ст. 101 НК РФ); а для подтверждения факта отсутствия совершения нарушений законодательства о налогах и сборах в целях получения дополнительных доказательств – выносить решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ); в решении о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение излагать доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов (п. 8 ст. 101 НК РФ).

Гарантией принципа всесторонности, полноты и объективности является контроль со стороны суда, принцип состязательности, имеющий непосредственную цель – обеспечить всесторонность, полноту и объективность исследования обстоятельств дела.

Закон обязывает налоговый орган сообщать налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта (п. 3 ст. 78 НК РФ). При этом законодатель не определяет никаких негативных последствий для налогового органа за неисполнение данной обязанности, она не предусматривает никакой ответственности для должностных лиц. Представляется, что такое положение не обеспечивает реализации законного интереса налогоплательщика на получение такой информации, поэтому нельзя признать норму ст. 78 НК РФ работающей в полной мере. Гарантией реализации законного интереса могла бы выступить ответственность проверяющих.

Если налоговый орган проверил налогоплательщика и факта переплаты не обнаружил, то, соответственно, у налогоплательщика складывается представление, что ее и нет. Вместе с тем представим, что сам налоговый орган допустил ошибку в подходах исчисления налога или умышленно не сообщал налогоплательщику о фактах излишней уплаты налога. Что тогда?

В. А. Кашин приводит интересные сведения из опыта Великобритании, который может оказаться полезным для отечественного законодателя и правоприменителя. «Если переплата налога произошла в результате ошибочных или неправомерных действий налогового органа, у налогоплательщика есть право требовать возврата переплаченной сум-

мы за период до 20 лет (если же по его собственной вине – то только до 6 прошедших лет)»¹⁸.

Подытоживая вышеизложенное, отметим, что налоговый контроль необходимо рассматривать через призму принципа всесторонности, полноты и объективности, который следует признать основополагающим началом налогово-контрольной деятельности. Установление действительного размера налогового обязательства – задача сложная и многогранная. Ее выполнение сопряжено с тщательной работой должностных лиц налогового органа, направленной на выявление отклонений от заданной законом модели исчисления налога, оценку и систематизацию фактических данных, закрепление их в качестве доказательств.

В ходе досудебного производства по налоговому делу устанавливается и исследуется большинство доказательств. Именно на этой стадии производства происходит доначисление налогов, пеней и штрафов, которые впоследствии нередко становятся предметом судебного разбирательства. Поэтому обеспечение всесторонности, полноты и объективности налогово-контрольного исследования должно стать обязанностью для руководителя налогового органа. Это неперемнное условие вынесения законного решения по итогам налоговой проверки. Именно реализация данного принципа позволяет определить действительный размер налогового обязательства и гарантировать достижение законных целей налоговой проверки, с одной стороны, и обеспечивает соблюдение прав и законных интересов подконтрольных налогоплательщиков – с другой.

¹⁸ *Кашин В. А.* Права налогоплательщиков : декларируемые и реальные // *Налоговая политика и практика.* 2010. № 7. С. 26–31.

*Вологодский институт права и экономики
Федеральной службы исполнения наказаний*

Ядрихинский С. А., кандидат юридических наук, доцент

E-mail: Syadr@yandex.ru

Тел.: 8-921-254-16-14

*Vologda Institute of Law and Economics
of the Federal Penal Service*

*Yadrikhinskiy S. A., Candidate of Legal
Sciences, Associate Professor*

E-mail: Syadr@yandex.ru

Tel.: 8-921-254-16-14