

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования  
«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра Конституционное и административное право

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления

(направленность (профиль)/специализация)

## ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему Налоговый контроль

Обучающийся

М.В. Кондратьев

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный  
руководитель

д.ю.н. профессор А.В. Малько

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии) , Инициалы Фамилия)

Тольятти 2025

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Сущность налогового контроля в Российской Федерации.....	7
1.1 Понятие налогового контроля, его место в системе финансового контроля в Российской Федерации.....	7
1.2 Виды, формы и методы налогового контроля в Российской Федерации.....	19
Глава 2 Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации.....	31
2.1 Правовые аспекты налоговой системы Российской Федерации.....	31
2.2 Правовые аспекты ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации.....	44
Глава 3 Актуальные вопросы реализации налогового контроля в Российской Федерации.....	58
3.1 Анализ эффективности и основные проблемы налогового контроля в Российской Федерации.....	58
3.2 Направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации.....	75
Заключение .....	84
Список используемых источников и используемой литературы.....	92
Приложение 1 .....	100
Приложение 2 .....	101

## Введение

Актуальность темы исследования обусловлена важностью и значимостью обеспечения надлежащего уровня налогового контроля для экономики государства. Интенсивное развитие информационных технологий и появление новых общественных отношений, новых сфер хозяйственного оборота создают дополнительные налоговые риски для государства и налогоплательщиков, и определяют необходимость выстраивания новых отношений в налоговой сфере, совершенствование правового регулирования системы налогового контроля, формирование актуальной теоретической базы, раскрывающей содержание и особенности новых понятий в налоговой сфере.

Налоговая система занимает ведущее место в государственном устройстве любой страны. Налоговая система имеет не только социально-экономическое, но и конституционно-правовое, обязательственное обоснование и занимает важнейшее место в конституционном устройстве государства. Налоговая система направлена на формирование финансового обеспечения деятельности государства. Однако на сегодняшний день можно отметить рост количества налоговых правонарушений, что говорит о ненадлежащем уровне налогового контроля.

Необходимо отметить, что налоговый контроль претерпевает существенные изменения под влиянием цифровизации экономики. Внедрение современных информационных технологий в налоговое администрирование позволяет налоговым органам более эффективно выявлять налоговые риски, анализировать большие объемы данных и осуществлять дистанционный контроль за деятельностью налогоплательщиков. В то же время, цифровизация создает новые вызовы для налогового контроля, связанные с обеспечением защиты информации, предотвращением киберпреступлений и адаптацией к новым формам хозяйственной деятельности.

Тема налогового контроля имеет большую актуальность в современной экономике, так как налоговая система является одним из основных источников

доходов государства. Налоговый контроль направлен на обеспечение правильной и своевременной уплаты налогов, предотвращение налоговых преступлений и мошенничества.

С учетом роста числа налогоплательщиков, разнообразия налогов и сложности налогового законодательства, важно проводить эффективный контроль за исполнением налоговых обязательств. Например, неоплата налогов может привести к значительным потерям бюджета, снижению социальных программ и инвестиций, а также к нарушениям конкурентной среды на рынке.

Исследование налогового контроля поможет выявить проблемы и недостатки в существующей системе, а также предложить рекомендации по ее усовершенствованию.

Таким образом, данная тема является важной для обеспечения финансовой устойчивости государства и справедливости в распределении налогового бремени.

Характеризуя степень научной разработанности темы работы, можно отметить, что тема налогового контроля постоянно подвергается исследованию. Вопросы, связанные с исследованием налогового контроля, становились предметом диссертационных и монографических исследований следующих учёных: А.С. Адвокатова (2019 год «Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков»), Т.Ю. Курбатов (2015 год, «Правовые формы и методы налогового контроля»), Т.А. Ефремова (2005 год, «Повышение результативности налогового контроля»), С.П. Уварова (2005 год, «повышение эффективности налогового контроля»), Л.Р. Сибгатуллина (2008 год, «Совершенствование налогового контроля в современных условиях»), А.А. Цвилий-Букланова (2011 год, «Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства) и других.

Как видно, в последние годы в рамках монографий и диссертаций, налоговый контроль, подвергался периодическому исследованию. Однако,

несмотря на проведённые исследования, правовое регулирование и практическая реализация налогового контроля все еще нуждаются в совершенствовании.

Цель работы состоит в осуществлении комплексного анализа института налогового контроля в Российской Федерации.

Задачи исследования состоят в:

- определении понятия налогового контроля, его места в системе финансового контроля в Российской Федерации;
- исследовании видов, форм и методов налогового контроля в Российской Федерации;
- рассмотрении правовых аспектов налоговой системы Российской Федерации;
- рассмотрении правовых аспектов ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации;
- анализе эффективности и основные проблемы налогового контроля в Российской Федерации;
- формулировании направлений совершенствования налогового контроля в Российской Федерации.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере осуществления налогового контроля.

Предметом исследования являются правовые нормы, регулирующие реализацию налогового контроля и ответственность за нарушение налогового законодательства; материалы судебной практики; юридическая и иная литература, касающаяся особенностей реализации налогового контроля в Российской Федерации.

Теоретическую основу исследования составили труды таких авторов, как: А.С. Адвокатова, А.С. Буханов, О.О. Малая, Н.Н. Быкова, О.В. Жидких, Ю.А. Забаренко, К.Ю. Кутузова, Д.А. Мергенов, М.Б. Напсо, В.А. Орлова, О.А. Мелентьева, А.В. Перов, А.В. Толкушкин, Ю.Е. Попова, И.В. Сименко, О.А. Бредихина, Е.И. Топалова, Т.А. Шолохова, Д.В.Тютин и другие.

Нормативную основу исследования составили: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В исследовании применялись методы анализа, синтеза, дедукции и индукции, метод классификации, обобщения, наблюдения и сравнения.

Научная новизна исследования состоит в выявлении проблемных моментов, оказывающих негативное влияние на эффективность реализации налогового контроля, а также формулировании направлений совершенствования исследуемого правового института.

Структура исследования представлена введением, тремя главами, заключением и списком использованной литературы и использованных источников.

## **Глава 1 Сущность налогового контроля в Российской Федерации**

### **1.1 Понятие налогового контроля, его место в системе финансового контроля в Российской Федерации**

Вопросы налогового контроля, как одного из наиболее значимых полномочий налоговых органов, остаются предметом активного изучения в современной науке. Так, исследователями обоснованно отмечается, что «контроль, как неотъемлемая составляющая любого процесса управления, призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта» [53].

Понятие налогового контроля определено в Налоговом кодексе Российской Федерации. На основании данного нормативно-правового акта, «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом» [25].

Законодательное закрепление понятия налогового контроля представляется крайне важным, поскольку в исследовании доктринальных определений, необходимо опираться именно на законодательную дефиницию и сопоставлять с ней имеющиеся в науке определения исследуемого понятия.

В современной правовой науке налоговый контроль определяется по-разному. Налоговый контроль обозначается, как «совокупность форм и методов контроля за налогоплательщиками со стороны государства». Другой

автор определяет исследуемое понятие, как «контроль государства за исполнением законодательства о налогах и сборах». Также встречаются определения налогового контроля, как «деятельности участников налоговых правоотношений», как «комплекса мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности системы налоговых органов в формировании денежных фондов всех уровней государственной власти в части налоговых доходов» [3, с. 37]. Каждое из определений имеет право на существование. Но необходимо отметить, что каждым из приведенных определений обозначены одни признаки, характеризующие налоговый контроль, но упускаются из виду другие, не менее важные в уяснении сущности данного явления. Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что определение контроля через повторное упоминание данного термина представляется не совсем верным.

Ю.А. Крохиной обосновывает необходимость определения налогового контроля в узком и в широком смысле. Автор указывает, что в широком смысле налоговый контроль следует рассматривать, как «деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством». А в узком смысле налоговый контроль выражается в «контроле государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов» [19, с. 81]. Думается, что определение налогового контроля в широком смысле представляется более обоснованным и корректным, однако в обоих определениях исследуемое понятие определяется через повторение термина контроль, что является не совсем верным.

Еще одним определением налогового контроля, встречающимся в научной мысли, является следующее: «налоговый контроль является составной частью сформированного государством механизма управления, и представляет собой специфичный вид деятельности уполномоченных на то

государственных органов, в результате реализации которого достигается обеспечение установленного нормами законодательства о налогах и сборах исполнения обязанных частных лиц в сфере налогообложения, анализа и выделения оснований для применения» [24, с. 37].

Е.И. Топалова называет налоговый контроль «важнейшим инструментом, с помощью которого государство ведёт надзор за точностью и своевременностью уплаты налогов и сборов» [52, с. 73]. Представляется, что данное определение не охватывает сущность налогового контроля, так как рассмотрение данного понятия, как инструмента осуществления надзора за своевременной выплатой налогов и сборов, является одной из характеристик налогового контроля, но не единственной. Инструментом надзора за точностью уплаты налогов более целесообразно назвать одну из форм налогового контроля, предусмотренных НК РФ.

Н.Н. Быкова определяет налоговый контроль, как «мероприятия, проводимые сотрудниками налоговых органов с целью выявления нарушений действующих налоговых норм» [4, с. 144]. Думается, что данные мероприятия более целесообразно отнести к формам осуществления налогового контроля, но определять так само понятие налогового контроля не совсем верно.

В.А. Орлова дает определение налогового контроля, согласно которому, «налоговый контроль представляет собой регламентированную систему взаимосвязанных элементов, обеспечивающую функционирование налоговой системы страны и соблюдение государственных, муниципальных фискальных интересов. Кроме того, налоговый контроль можно рассматривать как деятельность уполномоченных государственных органов по реализации комплекса регламентированных процедур, которые обеспечивают исполнение налогоплательщиками и налоговыми агентами налогового законодательства» [27, с. 202].

И.В. Сименко, на основании анализа доктринальных определений понятия налогового контроля, делает вывод, что в науке сформировано три

подхода к определению исследуемого понятия: системный, функциональный и процессный [47, с. 89].

В рамках системного подхода, налоговый контроль рассматривается, как один из элементов финансового контроля. Однако, данный подход не указывает субъекта, который наделен полномочиями осуществлять налоговый контроль, что является его недостатком.

С точки зрения функционального подхода, налоговый контроль рассматривается, как «специфическая деятельность уполномоченных государственных органов, обеспечивающих контроль за соблюдением налогового законодательства» [47, с. 89]. В рамках данного подхода, в отличие от предыдущего, внимание концентрируется на субъекте, осуществляющем налоговый контроль, однако упускается из виду информационная, организационная и методическая стороны данного явления.

Процессный подход определяет налоговый контроль, как «комплекс мероприятий, процедур, а также совокупность форм и методов контроля направленных на предупреждение и выявление налоговых правонарушений» [47, с. 89]. Данный подход сосредоточен на определении сущности налогового контроля, указании способа его реализации, однако не указывает субъекта, осуществляющего данные мероприятия и процедуры. Думается, что данный подход раскрывает форму реализации налогового контроля, но не налоговый контроль, в целом.

Ряд авторов справедливо отмечает, что понятие налогового контроля необходимо рассматривать в рамках финансового контроля, так как данные явления соотносятся, как часть и целое. Ю.А. Забаренко указывает, что финансовый контроль необходимо рассматривать, как совокупность двух аспектов: «как неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций и как строго регламентированную деятельность специально созданных контролирующих органов за соблюдением

финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов» [11, с. 23].

Исследователями финансовый контроль также определяется, как «регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования» [11, с.23].

Д.А. Меренгов определяет налоговый контроль, как «вид финансового контроля, основной целью которого является содействие успешному воплощению в жизнь финансовой политики страны в процессе формирования и использования фондов, необходимых государству для решения поставленных задач и выполнения функций» [24, с. 34].

Как видно, многие исследователи определяют налоговый контроль, как составляющую финансового контроля. Т.Н. Казанкова и А.С. Павлова отмечают, что «финансовый контроль является наиважнейшим средством обеспечения правомерности в финансовой и хозяйственной деятельности. Финансовый контроль – регламентированная нормами права деятельность государственных органов и организации, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования» [15, с. 159].

Сущность финансового контроля состоит в том, что в рамках данного контроля осуществляется проверка соблюдения правопорядка в области финансов [10, с. 90].

Современными исследователями выделяются следующие черты финансового контроля:

- «является разновидностью финансовой деятельности;

- объектом проверки выступает целесообразность и законность финансовой деятельности государства и местного самоуправления;
- проводится с целью обеспечения эффективного социально-экономического действия страны;
- осуществляется в установленных законом формах» [15, с. 160].

Все перечисленные черты характерны и для налогового контроля, как разновидности финансового контроля.

А.Н. Адвокатова рассматривает налоговый контроль, как «форму практической реализации контрольной функции в субъективной деятельности государства» и выделяет три ее обязательных аспекта: экономический, управленческий и организационный [1, с. 12].

Экономический выражается в следующем:

- «совокупности форм и методов реализации контрольной функции налогов;
- системы наблюдения и проверки процесса функционирования субъектов налоговых отношений;
- в широком понимании совокупности мер государственного регулирования, обеспечивающих осуществление эффективной государственной налоговой политики и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов» [1, с. 12].

Управленческий аспект выражается в:

- «функции государственного управления экономикой;
- центральном элементе системы налогового администрирования;
- контроле за исполнением законодательства налоговыми органами» [1, с. 12].

Организационный аспект состоит в:

- «деятельности обладающих соответствующей компетенцией государственных органов;

- совокупности форм и методов, применяемых налоговыми органами при проверках соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками» [1, с. 12].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговый контроль представляет собой многоаспектное явление, каждый элемент которого отражает ту или иную сущностную характеристику исследуемого явления. Это говорит о необходимости учета всех основных аспектов при определении понятия налогового контроля.

Для уяснения сущности налогового контроля необходимо определить все его элементы, одним из которых являются налоги и сборы. Налоги и сборы являются неотъемлемой частью любой налоговой системы и составляют важнейшую часть финансовой и экономической системы любого государства. Понятие налогов и сборов вводится Налоговым Кодексом РФ [25]. Согласно ч. 1 ст.8 НК РФ под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [25].

В соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности» [25].

Согласно ч. 3 ст. 8 НК РФ под страховыми взносами понимаются «обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование,

обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования» [25].

В науке и доктрине налогообложения существует целый ряд теоретических подходов к понятию налога. Как отмечает в своей работе А.В. Перов, под налогом в общем смысле понимается обязательный безвозмездный платеж, взимаемый под государственным принуждением, который не носит характер наказания или компенсации [29, с. 28]. Из этого возможно заключить, что уплата налога не связана с установлением вины в совершении какого-либо противоправного деяния. Наоборот, именно неуплата налога представляет собой противоправное деяние и влечет вину и ответственность. Уплата же налога составляет образец правомерного поведения и является надлежащим способом исполнения своей юридической обязанности, предусмотренной Конституцией РФ.

Практически все авторы обращают внимание на то, что «в основу налогообложения положен принцип обязательности, то есть, налог взимается на общеобязательной основе, и те платежи, которые совершаются добровольно, к налогам относиться не могут». К.Ю. Кутузова отмечает, что «к налогам не относятся любые добровольные выплаты, взносы, отчисления, при этом основными признаками, помимо обязательности и императивности для налога служат срочность (исполнение в установленный срок), определенный размер и законодательное закрепление налога» [21, с. 163].

«Отличием налогов от сборов является их обезличенность, то есть, такое их свойство, когда взимаемый налог поступает в бюджет соответствующего уровня без определенной цели его использования, то есть, он по сути «растворяется» в бюджете и обеспечивает общую финансовую деятельность государства или муниципалитета как таковую, без обозначения конкретики.

Налог является категорией в чистом виде «для государства», а сбор – в том числе, и для «налогоплательщика». Сбор или взнос отличается от налога тем, что при его уплате учитываются интересы и налогоплательщика, которые не могут быть реализованы без такого сбора или взноса» [26, с. 93].

По мнению М.Б. Напса «налог отличается от сбора отсутствием фискальности, наличием четко определенных элементов налогообложения, неучетом волеизъявления налогоплательщика при обложении, регулярностью сроков уплаты, абсолютной безвозмездностью и отсутствием целевого характера взимания налогов» [26, с. 94].

Налог состоит из четырех обязательных элементов – объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки и налогового периода (ст.17 НК РФ).

«Сбор отличается от налога и по конструктивным элементам, поскольку они различны для каждого сбора. Однако цель использования – это то, что объединяет и налог, и сбор как понятие налогового законодательства. В случае с налогом прекращение права собственности на денежные средства происходит без учета цели плательщика налогов, и именно государственный интерес использования налогов является конечной целью налогообложения. В случае со сборами плательщик реализует собственный интерес – он сам решает, уплачивать ли ему сбор или нет при предоставлении той или иной юридически значимой государственной услуги. То есть, в случае с налогом государство решает свои фискальные цели наполнения бюджета безотносительно мнения и целей налогоплательщика. В случае со сбором государство способствует реализации целей плательщика» [30, с. 420].

Таким образом, налог является способом наполнения государственного бюджета в чистом виде, то есть, налогообложение преследует исключительно публично-фискальные цели. Сбор является способом реализации частно-публичного интереса, поскольку и государство наполняет бюджет, и плательщик удовлетворяет свои потребности в государственных или муниципальных услугах.

Классическим примером налогового сбора является государственная пошлина, в определении которой прямо написано, за совершение каких юридически значимых действий осуществляется сбор. Согласно п.1 ст.333.16 Налогового Кодекса РФ государственная пошлина - «сбор, взимаемый с лиц, указанных в 333.17 настоящего Кодекса, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации» [25].

Как видно из определения, налоговый сбор действительно уплачивается при обращении граждан или организаций в государственные органы или органы местного самоуправления в предусмотренных законом случаях. То есть, в случае добровольного отказа от обращения в данные органы налоговый сбор в форме государственной пошлины не уплачивается.

В отличие от налогов и сборов страховые взносы выведены из-под действия налогового законодательства и регулируются отдельными федеральными законами. Несмотря на это, правовая природа страховых взносов, несомненно, делает их схожими с налоговыми платежами. На настоящий момент страховой взнос регулируется налоговым законодательством РФ в части объекта обложения, плательщиков взносов и базы для реализации страховых взносов.

Основным и главным условием в правовом статусе плательщиков взносов является то, что все они являются страхователями, признаваемыми таковыми в соответствии с федеральными законами об обязательном страховании вышеуказанных видов. Основным отличием от налогов в данном случае является то, что плательщик самостоятельно и добровольно получает

соответствующий правовой статус страхователя, становясь индивидуальным предпринимателем, либо лицом, осуществляющим выплаты, приравняемые к оплате по трудовому договору застрахованным лицам, то есть, лицом, осуществляющим деятельность, приравненную к индивидуальной предпринимательской деятельности и нанимающему на работу лиц, подлежащих обязательному социальному, пенсионному или медицинскому страхованию.

Налог, сбор и страховой взнос является способом формирования доходной части бюджета российского государства и формой налогообложения. При этом налог, сбор и страховой платеж как понятия являются частью налогового законодательства, но опираются на различные принципы и методы, имеют различные признаки, функции и свойства. Целью налогов является общая цель финансового обеспечения деятельности государства и муниципальной власти. Целью налогового сбора является сочетание частного-государственного интереса наполнения бюджета государства и реализации целей плательщика, обращающегося за предоставлением той или иной государственной или муниципальной услуги. Страховой взнос направлен на обеспечение таких важнейших социальных обязанностей государства, как пенсионное, медицинское и социальное страховое обеспечение, которое реализуется за счет соответствующих страхователей – плательщиков страховых взносов.

Наиболее принудительным и императивным платежом является налог, который взимается индивидуально безвозмездно и никак не зависит от волеизъявления налогоплательщика. Налоговый сбор и страховой взнос основаны на добровольности их отчисления в бюджет государства, так как плательщики в любой момент могут отказаться от совершения таких платежей.

Неотъемлемым элементом налогового контроля являются субъекты, которые уполномочены его осуществлять. Такими субъектами, согласно Налоговому Кодексу, являются должностные лица налоговых органов.

Согласно ч. 1 ст. 30 НК РФ «налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей» [25].

Согласно ч. 3 ст. 9 НК РФ, налоговыми органами являются «федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы» [25]. К налоговым органам относятся: федеральная налоговая служба, межрегиональные инспекции и управления федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации.

Таким образом, можно отметить, что несмотря на наличие законодательного определения налогового контроля, в современной доктрине имеет место множество иных определений исследуемого понятия. Так, одни авторы сосредотачиваются на определении налогового контроля, как разновидности финансового контроля, другие дублируют законодательное определение, третьи определяют налоговый контроль, как мероприятия налоговых органов, четвертые - как инструмент государственного надзора. Так, одни авторы не учитывают субъекта осуществления налогового контроля; другие - не охватывают сущность данного явления, давая определение, более уместное для формы реализации налогового контроля.

На основании имеющихся определений понятия налогового контроля в современной доктрине, можно отметить, что сформировалось три основных подхода - системный (налоговый контроль как элемент финансового контроля), функциональный (налоговый контроль как деятельность налоговых органов) и процессный (налоговый контроль как совокупность

мероприятий, направленных на обнаружение и предотвращение налоговых правонарушений).

Думается, что налоговый контроль представляет собой многоаспектное явление, каждый элемент которого отражает ту или иную существенную характеристику исследуемого явления. Это говорит о необходимости учета всех основных аспектов при определении понятия налогового контроля.

На основании вышеизложенного, представляется целесообразным сформулировать понятие налогового контроля следующим образом: налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, осуществляемую в форме налоговой проверки, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), налогового мониторинга, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Необходимо отметить, что налоговый контроль представляет собой часть финансового контроля и элемент налогового механизма. Это подчеркивается многими исследователями, при определении понятия налогового контроля.

## **1.2 Виды, формы и методы налогового контроля в Российской Федерации**

Исследование видов налогового контроля имеет важное теоретическое значение, поскольку позволяет более детально уяснить его сущность. И, хотя, законодательство прямо не выделяет каких-либо видов налогового контроля, в современной науке приводятся различные классификации данного явления.

Е.И. Топалова и Т.А. Шолохова приводят следующие классификации налогового контроля. В зависимости от времени проведения:

- «предварительный налоговый контроль, который предшествует совершению проверяемых финансово-хозяйственных операций, способствует предупреждению нарушения законодательства о налогах и сборах;
- текущий или оперативный контроль – проводится налоговыми органами в процессе осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственных операций и является проверкой правильности их отражения в бухгалтерском (налоговом) учёте;
- последующий контроль – является проверкой финансово-хозяйственных операций за истекший период времени» [52, с. 74].

По объекту налогового контроля, выделяют:

- «комплексный контроль – включает вопросы верности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности;
- тематический контроль – сводится к проверке правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, а также применения льгот» [52, с. 74].

Следующим критерием классификации выступает характер контрольных мероприятий. В соответствии с данным критерием выделяют:

- «плановый контроль, который подчинён определённому планированию;
- внеплановый (внезапный) контроль – проводится в случае неожиданно появившейся необходимости» [52, с. 74].

На основании метода проверки документов, выделяют:

- «сплошной контроль, который базируется на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за длительный период времени;
- выборочный контроль – предусматривает анализ отдельных налоговых (отчетных) периодов или части документов налогоплательщика» [52, с. 74].

В зависимости от того, в каком месте осуществляется налоговый контроль, выделяют:

- «камеральный контроль – осуществляется по месту нахождения налогового органа, на базе представленных налогоплательщиком налоговых деклараций и документов, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога и иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа;
- выездной контроль – проводится по месту нахождения налогоплательщика, с применением разной контрольной деятельности (инвентаризация, проведение экспертиз и т.п.)» [52, с. 74].

По источнику данных, налоговый контроль делится на:

- «документальный контроль – развёрнут на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах;
- фактический контроль – рассматривает все источники информации и доказательства, в том числе показания свидетелей, осмотр помещений (территорий), результаты обследования, заключения экспертов и т.д.» [52, с. 74].

По периодичности проведения выделяют:

- первоначальный контроль - «проводится в отношении какого-либо налогоплательщика, впервые в течение календарного года»;
- повторный контроль - имеет место, «когда за этот период осуществляется две и более выездных налоговых проверки по одним

и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период» [52, с. 75].

Л.Ю. Дажаева выделяет следующие классификации налогового контроля. В зависимости от субъекта осуществления:

- «государственный контроль, осуществляемый определенными государственными органами;
- негосударственный контроль: внутренний аудит - первичный контроль, который проводится в среде работников бухгалтерских и финансовых служб организации; внешний аудит — это налоговый контроль, который проводят специализированные фирмы или аудиторы, имеющие на данную деятельность соответствующее разрешение, т.е. лицензию Министерства финансов России» [6, с. 56].

В зависимости от временного аспекта проведения выделяют:

- «предварительный контроль — осуществляется до начала отчетного периода и по конкретному виду налога, либо он проводится для принятия решения об изменении сроков уплаты налога;
- текущий (оперативный) контроль –представляет собой проверку в течение отчетного периода после окончания контролируемой операции;
- последующий (периодический) контроль — суть данного контроля заключается в проверке итогов определенного отчетного периода в целях установления соблюдения требований налогового законодательства, своевременной уплаты налогов и выявления нарушений для последующего их устранения» [6, с. 57].

В зависимости от вида используемых источников контроля выделяют:

- «документальный контроль — это проверка соответствия проверяемого объекта установленным нормативам на основании первичных и производных документов;

- фактический контроль — проверка, при которой состояние проверяемого объекта выявляется на основании осмотра, обмера, пересчета, контрольной закупки» [6, с. 57].

Я.Г. Тананыкина также выделяет такое основание классификации видов налогового контроля, как методика проверки документов, которая применяется в рамках контроля. Так, на основании данного критерия автор выделяет:

- «сплошной контроль - состоит в проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета;
- выборочный контроль - заключается в проверке части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или в течение нескольких месяцев» [51, с. 659].

Формами осуществления налогового контроля являются, согласно НК РФ:

- «налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- налоговый мониторинг;
- другие формы, предусмотренные НК РФ» [25].

Налоговая проверка, согласно мнению некоторых исследователей, представляет собой «процесс, при котором налоговые органы проверяют не только правильность расчёта, но и уплату налогов в установленное время, а также соблюдение системы законодательства в области налогообложения» [49, с. 737]. Ф.Ф. Ахтямова налоговую проверку определяет, как «акт проверки, осуществляемый налоговыми органами, направленный на проверку корректности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов и

прочих обязательных платежей и сборов в государственный бюджет Российской Федерации» [2, с. 99].

Относительно данных определений понятия налоговой проверки представляется целесообразным отметить, что более уместно определять исследуемое явление, как форму налогового контроля, а не как акт или процесс проверки, поскольку определять проверку через повторение термина «проверка» является не совсем корректным. Поскольку НК РФ целью осуществления налоговой проверки называет «контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах», то определять данную форму налогового контроля следует, ориентируясь на данное положение закона. Таким образом, понятие налоговой проверки следует сформулировать следующим образом: форма налогового контроля, которая состоит в установлении фактов соблюдения или несоблюдения плательщиками налогов, сборов или страховых взносов законодательства о налогах и сборах.

Ст. 87 НК РФ посвящена видам налоговых проверок. Согласно положению указанной статьи, данная форма налогового контроля бывает камеральной и выездной. Камеральная проверка, согласно положению ст. 88 НК РФ, осуществляется по месту нахождения налогового органа. Конституционный Суд Российской Федерации камеральную налоговую проверку определил, как «форму текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения» [53].

Основанием проведения данного вида проверки являются:

- налоговая декларация;
- заявление налогоплательщика в упрощенном порядке;
- документы, представленные налогоплательщиком;

- иные документы о деятельности налогоплательщика, находящиеся в распоряжении налогового органа [25].

«Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества - управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета» [25].

Камеральная проверка проводится не более трех месяцев с момента предоставления соответствующего документа. Однако, если организация-плательщик имеет в составе обособленные организации, является крупной компанией с большим документооборотом или имеет большое количество контрагентов, то срок камеральной проверки может быть продлен [22, с. 17].

Особенностью данной проверки является то, что она осуществляется на постоянной основе. После того, как плательщик предоставил один из видов документов, указанных в ч. 1 ст. 88 НК РФ, налоговый орган проверяет корректность данных, содержащихся в этом документе за обозначенный налоговый период [25]. Каждый такой поданный документ подлежит камеральной проверке. Проверка проводится непосредственно в помещениях налогового органа, т.е. дистанционно относительно плательщика. Если у проверяющих сотрудников возникают какие-либо вопросы относительно поданной налоговой декларации или иного документа, указанного в ст. 88 НК РФ, они вправе запросить у плательщика соответствующие уточняющие документы - пояснительную документацию.

По результатам камеральной проверки уполномоченными лицами составляется акт, в котором отражаются все выявленные нарушения. Таким образом, в результате камеральной проверки плательщику «могут поступить требования от ИФНС о составлении и предоставлении уточненной налоговой декларации, а также о взыскании дополнительных начисленных платежей и штрафов» [22, с. 18].

В отличие от камеральной, выездная налоговая проверка является более серьезной формой налогового контроля. Ее суть, исходя из названия, можно

определить, как осуществление контроля на территории плательщика, с исследованием всей имеющейся документации. Данная проверка позволяет осуществить более тщательный и глубокий контроль. Выездная проверка более ресурсозатратная для налоговых органов, поэтому применяется в исключительных случаях и при гарантии последующего получения доначисления налогов. Согласно ст. 89 НК РФ, «предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов» [25].

Авторы выделяют следующие критерии определения необходимости выездной проверки:

- «показатели рентабельности и налоговой нагрузки отличаются от средних по отрасли;
- подозрительные суммы вычетов по НДС;
- низкий уровень заработной платы работников;
- убыточность операционной деятельности в течение двух лет и более;
- опережающий рост расходов над доходами;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском;
- игнорирование официальных запросов от ИФНС» [22, с. 19].

Как правило, поводом для выездной проверки выступает не один, а несколько из вышеперечисленных критериев. Основанием для проведения выездной проверки является решение руководителя налогового органа или его заместителя (ст. 89 НК РФ). В рамках данной проверки могут применяться иные мероприятия, такие, как запросы пояснительной документации, её осмотр и изъятие, осмотр помещений, экспертиза документов. К проведению данного вида проверки могут привлекаться не только сотрудники налоговой инспекции, но и сотрудники правоохранительных органов. Это объясняется тем, что в рамках проверки могут быть выявлены нарушения уголовного закона, а также может быть создана угроза проверяющим лицам, угроза

уничтожения документации и иное сокрытие следов нарушения законодательства [22, с. 19].

«При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения» [25].

По результатам осуществления данного мероприятия налогового контроля составляется акт проверки, в котором фиксируются выявленные нарушения. На основании этого акта выносится соответствующее решение, которое вручается руководителю проверяемой организации. В данном решении отражаются требования о внесении дополнительных налоговых отчислений, которые должны были, но не были выплачены ранее. Кроме того, при наличии соответствующих оснований, может быть инициировано возбуждение уголовного дела или процедура банкротства (в случае невозможности выполнения организацией налоговых обязательств) [22, с. 20].

Закон ограничивает количество выездных проверок в течение календарного года. Их может быть проведено не более двух. Каждая проверка должна быть закончена в двухмесячный срок. Это представляется правильным, поскольку налоговые проверки могут вносить определенные трудности в работу организации, затормаживать ее деятельность, что негативно будет отражаться на экономике.

Необходимо также отметить, что сегодня намечена тенденция сокращения количества выездных проверок, что связано со сложными условиями, в которых оказались многие организации из-за введенных против РФ санкций. Экономика РФ оказалась в условиях кризиса, а предпринимательская деятельность в некоторых отраслях на грани выживания. Большое значение имеет государственная политика, разрабатываемая в последнее время, направленная на оказание поддержки

коммерческой деятельности - это и освобождение от различного рода проверок, и налоговые каникулы и выделение дополнительных средств на поддержку.

Получение объяснений как форма налогового контроля «заключается в праве уполномоченных органов вызвать налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента для дачи пояснений по любому вопросу, касающемуся исполнения налогового законодательства. Пояснения могут быть представлены как в устной форме (с обязательным протоколированием), так и письменной форме» [9, с. 108].

Исследователями отмечается, что одной из эффективных форм налогового контроля является мониторинг. «Налоговый мониторинг представляет собой информационное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков, при котором организация предоставляет в режиме реального времени налоговым органам доступ к бухгалтерской и налоговой отчетности (что позволяет отслеживать своевременность и правильность исчисления налогов и сборов), а налоговые органы, в свою очередь, предоставляют мотивированное мнение о возможных налоговых последствиях различных сделок по запросу организаций или в случае выявления налоговых правонарушений. Налоговый мониторинг – это та форма налогового контроля, в рамках которой отсутствуют камеральные и выездные проверки, а вместо них, используется режим постоянного контроля. С одной стороны, налоговый мониторинг – это форма контроля, от которого не уйти и который проводится постоянно. С другой стороны, такая форма налогового контроля позволяет компании-налогоплательщику своевременно быть уведомленным об ошибках в расчетах или подачи налоговой отчетности, что позволяет им воспользоваться краткими сроками на исправление» [8, с. 119].

Под методами налогового контроля «понимается система способов и приемов, которые используются уполномоченными органами при

осуществлении налогового контроля в целях выяснения информации о возможных фактах нарушения налогового законодательства» [9, с. 109].

В современной науке методы налогового контроля классифицируются по различным основаниям. Так, исходя из источника получаемой информации, выделяют документальный и фактический методы. Документальный подразумевает проверку документации, которая так или иначе отражает информацию, которая имеет значение для установления фактов нарушения налогового законодательства. Фактический метод налогового контроля состоит в получении информации из реальных источников - осмотр территорий и помещений, опрос сотрудников и т.д. [9, с. 109].

Следующим основанием классификации методов налогового контроля является очередность проведения. В зависимости от этого выделяют предварительный, текущий и последующий методы. Предварительный состоит в заблаговременном выявлении факторов риска нарушения налогового законодательства и направлен на предотвращение данных нарушений. Текущий состоит в профилактических мероприятиях, направленных на выявление нарушений, данный метод применяется, к примеру, в рамках таких форм налогового контроля, как мониторинг и камеральная проверка. Последующий метод налогового контроля применяется при выявлении уже совершенных нарушений, данный метод применяется в рамках выездной налоговой проверки.

В зависимости от объекта налогового контроля, выделяют комплексный и тематический методы налогового контроля. Комплексный «включает проверку всех хозяйственных операций и документов налогоплательщика. Тематический применяется, «когда проверяется какая-либо часть финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (например, применение контрольно-кассовой техники)» [9, с. 109].

Таким образом, можно сделать вывод, что основными формами налогового контроля являются: налоговые проверки, получение объяснений

плательщиков, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), мониторинг.

Что касается видов налогового контроля, то законодательство прямо не выделяет каких-либо классификаций данного явления. В современной науке приводятся различные виды и основания классификации налогового контроля. И хотя, данные классификации носят условный характер, они позволяют более детально уяснить сущность исследуемого явления. Выделяют такие виды налогового контроля, как: предварительный, текущий и последующий; комплексный и тематический; сплошной и выборочный; плановый и внеплановый; государственный и негосударственный; первоначальный и повторный; камеральный и выездной.

Основными методами налогового контроля называют фактический и документальный; комплексный и тематический; предварительный текущий и последующий.

## **Глава 2 Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации**

### **2.1 Правовые аспекты налоговой системы Российской Федерации**

Исследование правовых аспектов налоговой системы Российской Федерации представляется целесообразным начать с Конституции Российской Федерации, которая:

- в ст. 57 закрепляет обязанность каждого платить налоги и сборы, установленные законодательством;
- в ст. 71 относит федеральные налоги и сборы к ведению Российской Федерации;
- в ст. 72 относит к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов «установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации» [17];
- в ст. 75 закрепляет, что «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом Российской Федерации» [17];
- в ст. 106 указывает на обязательное рассмотрение в Совете Федерации принятые Государственной Думой законы, касающиеся вопросов федеральных налогов и сборов;
- в ст. 132 устанавливает возможность органов местного самоуправления вводить местные налоги и сборы [17].

Следующим нормативно-правовым актом, регулирующим налоговую систему и институт налогового контроля, является Налоговый Кодекс Российской Федерации.

П. 2 ст. 1 НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- «виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц» [25].

В соответствии с ч. 1 ст. 2 НК РФ, налоговое законодательство регулирует «отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля» [25].

Ст. 3 НК РФ закрепляет основные начала законодательства о налогах и сборах [25]. Система налогов и сборов напрямую связана с бюджетным устройством страны и определяется ее государственным устройством. Таким устройством на данный момент является конституционная модель социального государства, в соответствии с которой происходит взимание и перераспределение налоговой и налоговой нагрузки.

Социальное государство является системной концепцией государственного устройства, в соответствии с которым распределение социальных благ осуществляется равномерно, исходя из принципа необходимости в целях удовлетворения существующих потребностей. Основная конституционно-правовая регламентация принципа социального государства – это ч.1 ст.7 Конституции РФ, в соответствии с которой Российская Федерация является социальным государством, политика

которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. Необходимо отметить, что данная норма находится в самой первой главе Основного закона государства «Основы конституционного строя» [17]. Это свидетельствует о том, что понятие социального государства заложено в самой основе государственного устройства, поэтому возможно считать, что и налогообложение также подчиняется общей социальной направленности конституционного устройства государства. Изучение основных начал налогового регулирования, установленных нормой ст. 3 НК РФ, показывает, что наше предположение является верным. Так, одним из начал, перечисленных в ст. 3 НК РФ, является всеобщность и равенство налогообложения, а также равный характер применения законодательства о налогах и сборах вне зависимости от принадлежности к определенной социальной группе. Главным социальным критерием, безусловно, следует считать отсутствие прогрессивной налоговой шкалы и запрет на дифференциацию налоговых ставок в зависимости от гражданства, формы собственности или места происхождения капитала.

Важнейшими нормами правового регулирования в налогообложении стали нормы, позволяющие управлять налогами, сборами и взносами именно как системой, поскольку региональные и местные власти также получили право на участие в налоговом регулировании. Так, согласно ч. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные [25].

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены настоящим Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются «налоги, которые установлены Налоговым Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные налоги вводятся законами региональных властей и не должны противоречить НК РФ и Конституции РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения» [25].

Местными налогами и сборами признаются «налоги и сборы, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги и сборы также вводятся нормативно-правовыми актами местных властей» [25].

Такое разграничение привело к тому, что налогообложение стало вертикально организованной структурой, когда федеральные налоги едины и обязательны на всей территории РФ, а региональные и местные налоги определяются согласно территориальной принадлежности.

Согласно ст.13 НК РФ, к федеральным налогам и сборам относятся:

- «налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина;
- налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья;
- налог на сверхприбыль» [25].

В соответствии со ст.14 НК РФ к региональным налогам относятся:

- налог на имущество организаций;

- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

В соответствии со ст.15 НК РФ к местным налогам и сборам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- торговый сбор.

Ст. 17 НК РФ закрепляет общие условия установления налогов и сборов, в соответствии с которыми для установления налогов необходимо наличие таких элементов, как:

- «объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период (за исключением налогов разового характера);
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога» [25].

Ст. 18 НК РФ посвящена специальным налоговым режимам, ряд из которых регулируются непосредственно самим НК РФ, а ряд - специальными федеральными законами. Данные режимы направлены на оказание поддержки налогоплательщикам, которые освобождаются от некоторых видов налогов, предусмотренных законодательством.

Глава 14 НК РФ называется «Налоговый контроль». В ст. 82 закрепляется понятие налогового контроля, устанавливаются субъекты, уполномоченные осуществлять налоговый контроль - налоговые органы, указываются формы осуществления налогового контроля - «налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и другие» [25].

Налоговый контроль, согласно ч. 1 ст. 82, представляет собой «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым Кодексом» [25].

Глава 14 НК РФ, посвященная правовому регулированию реализации налогового контроля, закрепляет статьи, устанавливающие следующие вопросы:

- обязательной постановки на учет организаций и физических лиц;
- способов постановки на учет;
- порядка постановки и снятия с учета;
- обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц;
- обязанности органов, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов, связанные с учетом налогоплательщиков;
- обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля;
- обязанности органов, учреждений и организаций представлять в налоговые органы сведения, связанные с осуществлением налогового контроля;
- налоговые проверки;
- особенности проведения различных видов налоговых проверок;
- участие свидетеля в осуществлении налогового контроля;
- особенности доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки;
- особенности проведения осмотра, истребования документов при проведении налоговой проверки;
- особенности выемки документов и предметов;

- назначение экспертизы в рамках осуществления налогового контроля;
- привлечение специалиста, переводчика для осуществления налогового контроля;
- участие понятых;
- требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля;
- оформление результатов налоговой проверки;
- порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях;
- вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;
- вступление в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- налоговая тайна;
- недопустимость причинения вреда при осуществлении налогового контроля;
- особенности взыскания налоговой санкции [25].

Необходимо отметить, что потребность в кодифицированном законодательстве появилась в тот момент, когда закон «Об основах налоговой системы РФ» совместно с инструкциям Министерства по налогам и сборам РФ стали настолько громоздкими, что стали входить в противоречие друг с другом. Налоговое законодательство образует отдельную категорию и вид права со своими принципами и методами, к которым можно отнести принудительность, императивность, недобровольность, экономическую обоснованность, равенство и всеобщность, социальный характер, справедливость и законность, рациональность. Тот факт, что НК РФ вводит понятие налоговых правонарушений и предусматривает ответственность за их совершение, позволяет судить о налоговом праве как об отдельном виде правоотношения со своими методами, принципами и видами ответственности.

Налоговые правоотношения всегда означают участие государства, а также государственный фискальный интерес как ведущий интерес их возникновения, изменения или прекращения.

Поскольку виды налогов и сборов прямо предусмотрены НК РФ, то субъекты РФ, а также муниципальные образования не могут вводить собственные налоги и сборы, а также ответственность за их неуплату, поэтому законодательство о налоговом контроле также состоит из законов субъектов РФ о налогах, не противоречащих НК РФ, а также нормативно-правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах, принимаемых местными представительными органами.

Законодательное регулирование налоговой системы России осуществляется не только специальным сводом законов – Налоговым Кодексом РФ, но и рядом дополнительных федеральных законов, регулирующих, к примеру, обязательные страховые взносы и платежи. Кроме того, субъекты РФ также имеют собственное налоговое законодательство, не противоречащее федеральному, поскольку регионы и муниципальные образования имеют право на самостоятельное налоговое регулирование в пределах своих компетенций, что предусмотрено и Конституцией РФ. Как уже было отмечено, в соответствии со ст.71 Конституции РФ в ведении РФ находятся федеральные налоги и сборы и федеральный бюджет. В совместном ведении субъектов РФ и Российской Федерации находится установление общих принципов налогообложения и сборов в РФ.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях закрепляет ряд составов правонарушений, препятствующих осуществлению налогового контроля. Ст. 15.6 КоАП РФ закрепляет ответственность за непредоставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Ст. 15.7 КоАП РФ устанавливает ответственность за открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе [18]. Одной из отличительных

характеристик российской правовой системы по вопросам налоговых правонарушений является то, что они преследуются и по налоговому законодательству, и по административному, и по уголовному.

Уголовный закон закрепляет ответственность за совершение преступлений против налоговой системы, а значит, также должен быть рассмотрен, как элемент правового регулирования налоговой системы:

- ст. 198 УК РФ предусматривает уголовную ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и страховых взносов;
- ст. 199 УК РФ устанавливает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов организацией;
- ст. 199.1 УК РФ предусматривает ответственность налогового агента за неисполнение обязанностей;
- ст. 199.2 закрепляет состав преступления, который выражается в «сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов»;
- ст. 199.3 устанавливает ответственность за уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд»;
- ст. 199.4 закрепляет ответственность за «уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд» [54].

Характеризуя правовые аспекты налоговой системы Российской Федерации, необходимо обратить внимание на Федеральные законы,

посвященные правовому регулированию специальных налоговых режимов. Федеральный закон № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения»» посвящен правовому регулированию указанного режима. Согласно данному закону, в ряде регионов Российской Федерации проводится эксперимент по внедрению автоматизированной системы налогообложения. В рамках данного экспериментального режима предусматривается освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от некоторых видов налогов. Согласно ч. 4 ст. 2 «применение специального налогового режима организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество». Согласно ч. 5 ст. 2 «применение индивидуальными предпринимателями специального налогового режима предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, налога на имущество физических лиц в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности» [55].

Федеральный закон «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» посвящен установлению в ряде субъектов Российской Федерации специального налогового режима для физических лиц и индивидуальных предпринимателей. Данный закон позволяет физическим лицам вести профессиональную деятельность, сопряженную с получением прибыли, без работодателя, при этом не регистрируясь, как индивидуальный предприниматель. Лица, осуществляющие такую профессиональную деятельность освобождаются от налога на «доходы физических лиц в отношении доходов, являющихся объектом налогообложения налогом на профессиональный доход» [56].

Федеральный закон «О налоге на сверхприбыль» устанавливает, что сверхприбыль определяется, как превышение средней арифметической

величины прибыли за 2021 год и прибыли за 2022 год над средней арифметической величиной прибыли за 2018 год и прибыли за 2019 год». Данный правовой акт также устанавливает: категории плательщиков налога на сверхприбыль и тех, кто таковыми не является; величину налоговой базы и налоговой ставки; закрепляет сроки уплаты, порядок исчисления и уплаты налога на сверхприбыль и другие вопросы [57].

Еще один нормативный акт, составляющий элемент правового регулирования налоговой системы - это Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Согласно ст. 1 указанного закона, налоговые органы - это «единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации» [12]. Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» закрепляет основные права, обязанности, задачи и ответственность налоговых органов, определяет правовую основу их деятельности, регулирует иные вопросы.

Важное значение в реализации положений налогового законодательства играет Постановление Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которое разъясняет особенности осуществления мероприятий налогового контроля. В частности, данный документ обосновывает то, что осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) нельзя рассматривать в качестве одной из форм налогового контроля. Постановление указывает следующее: «положения ст. 91 и ст. 92 НК

РФ прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки. Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки» [31].

Определенную роль в применении правовых аспектов налоговой системы играют письма Федеральной Налоговой Службы. И хотя, данные источники не устанавливают правовые нормы и носят разъяснительный характер, они оказывают непосредственное влияние на применение нормативно-правовых актов. К примеру Письмо ФНС № БС-4-21/12899 посвящено разъяснению порядка исчисления налога на имущество организаций. В рамках данного письма, ФНС систематизирует положения различных нормативных источников (НК РФ, ГК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ № 10/22), на основании которых производится исчисление налога на имущество [28].

Таким образом, законодательное регулирование налогового контроля России осуществляется системно – Конституцией РФ, Налоговым Кодексом РФ, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», нормативно-правовыми актами органов региональной и местной власти, которые не должны противоречить НК РФ и Конституции РФ. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях закрепляет ряд составов правонарушений, препятствующих осуществлению налогового контроля. Уголовный кодекс устанавливает ответственность за преступления в сфере налогов и сборов.

Еще одним элементом правового регулирования выступают Федеральные законы, посвященные регламентации отдельных видов налогов. Это, в частности, Федеральный закон «О налоге на сверхприбыль».

Федеральные законы, посвященные специальным налоговым режимам, также составляют часть правового регулирования налоговой системы Российской Федерации и направлены на оказание дополнительной государственной поддержки физическим лицам, организациям и индивидуальным предпринимателям.

Важное значение в реализации положений налогового законодательства играет Постановление Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которое разъясняет особенности осуществления мероприятий налогового контроля.

Определенную роль в применении правовых аспектов налоговой системы играют письма Федеральной Налоговой Службы. И хотя, данные источники не устанавливают правовые нормы и носят разъяснительный характер, они оказывают непосредственное влияние на применение нормативно-правовых актов. К примеру Письмо ФНС № БС-4-21/12899 посвящено разъяснению порядка исчисления налога на имущество организаций. В рамках данного письма, ФНС систематизирует положения различных нормативных источников (НК РФ, ГК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ № 10/22), на основании которых производится исчисление налога на имущество [28].

Как видно, правовое регулирование налоговой системы в Российской Федерации представлено достаточно большим массивом правовых актов, что с одной стороны говорит о проработанности и детальной регламентации исследуемого института, а с другой - создает сложности в правоприменении ввиду огромного количества нормативных актов разных уровней, к которым следует обращаться по одному и тому же вопросу. Ряд положений дублируются различными нормативными актами в налоговой сфере, что также отрицательно сказывается на процессе правоприменения.

## **2.2 Правовые аспекты ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации**

Правовые аспекты ответственности за налоговые правонарушения сосредоточены в трех отраслях - налоговом, административном и уголовном праве. В этой связи для полноценного исследования данного вопроса необходимо последовательно рассмотреть налоговую, административную и уголовную ответственность за налоговые правонарушения.

Налоговая ответственность предусмотрена за правонарушения, сосредоточенные в главе 16 НК РФ. Согласно ч. 1 ст.110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности [25].

Субъектом налогового правонарушения является специальный субъект, связанный со сферой налогообложения – налогоплательщик, плательщик страховых взносов, налоговый агент и иные лица. В качестве субъекта налогового правонарушения выступают физические лица, организации или индивидуальные предприниматели.

Ввиду того, что Налоговый Кодекс Российской Федерации содержит отдельную главу, посвященную нарушениям налогового законодательства и санкции за это, можно говорить о том, что налоговая ответственность закрепляется данным правовым актом. На основании этого можно говорить, что налоговая ответственность предусмотрена за налоговое правонарушение. Однако необходимо разграничивать налоговые правонарушения и административные правонарушения в сфере налогов и сборов.

Новеллой НК РФ является включение в состав ст. 110 НК РФ нормы о вине организации в совершении правонарушения в налоговой сфере. В соответствии с п. 4 ст.110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Еще одной новеллой и отличительным признаком института налоговой ответственности является закрепление в нормах НК РФ определения виновности организации (юридического лица) в совершении налогового правонарушения. В соответствии с приведенным определением такая вина определяется из совокупности виновных действий должностных лиц или представителей организации, из чего видно, что допустимо привлекать к налоговой ответственности саму организацию, если имеются основания полагать о виновности должностных лиц данной организации.

Особенностью наказания за совершение налогового правонарушения является то, что оно всегда выражено в материальном эквиваленте и представлено исключительно в виде штрафа. Чаще всего размер штрафа устанавливается в процентном соотношении относительно суммы неуплаченного налога.

Рассмотрим подробнее некоторые из приведенных в главе 16 НК РФ налоговых правонарушений. Ст. 116 закрепляет ответственность за нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе. Данное правонарушение выражается в нарушении сроков подачи заявления о постановке на учет, а также в осуществлении деятельности без постановки на учет в случаях, когда это обязывает делать закон - НК РФ. Наказание за данное деяние предусмотрено в виде штрафа. За непредставление налоговой декларации или представление, сопряженное с нарушениями, НК РФ также предусматривает штраф. Причем за последнее правонарушение размер штрафа составляет 200 рублей, что нивелирует смысл существования данной нормы. Настолько ничтожный размер санкции не способен побудить правонарушителя соблюдать налоговое законодательство в дальнейшем.

Ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность «за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения» [25]. Обязанность ведения учета доходов и расходов установлена Федеральным законом «О бухгалтерском учете», который в статье 6 закрепляет, что экономические субъекты обязаны вести экономические

субъекты, за исключением отдельных категорий [58]. Порядок ведения данного учета устанавливается соответствующим Приказом Минфина России. Как видно, ст. 120 НК РФ является бланкетной, поскольку отсылает к иным актам, что говорит о сложности применения налоговой ответственности.

Ст. 122 НК РФ установлена ответственность за неуплату или неполную уплату налогов. За данное правонарушение законодателем установлен штраф в размере 20 процентов от суммы, которая не была выплачена в порядке, предусмотренном налоговым законодательством [25].

Ст. 123 предусматривает ответственность за «неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом» [25]. В качестве наказания указывается взыскание 20 процентов от неуплаченной суммы.

Ст. 126 устанавливает ответственность за «непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах» [25]. Санкция за данное правонарушение предусмотрена в виде штрафа в размере 200 рублей за каждый документ, который должен был, но не был предоставлен.

Ст. 126.1 НК РФ устанавливает ответственность за предоставление недостоверных сведений налоговым агентом. За каждый такой документ назначается штраф в размере 500 рублей.

Ст. 128 НК РФ предусматривает наложение штрафа за неявку в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, а ст. 129 - за отказ эксперта, переводчика или специалиста в проведении мероприятия налогового контроля - налоговой проверки.

За «нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка

регистрации изменений количества объектов налогообложения» ст. 129.2 НК РФ предусматривает наказание в виде трехкратного размера ставки налога.

Штраф в размере 100 тысяч рублей предусмотрен статьей 129.4 НК РФ «за непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения» [25].

Достаточно большой размер штрафа (500 тысяч рублей) предусмотрен ст. 129.9 НК РФ за «неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения» [25]. За неправомерное непредставление национальной или глобальной документации размер штрафа составляет миллион рублей.

Статьями 129.13, 129.14 и 129.15 НК РФ предусмотрено наказание за нарушение порядка специальных экспериментальных налоговых режимов - налога на профессиональный доход и автоматизированной упрощенной системы налогообложения.

Глава 18 НК РФ закрепляет ответственность за нарушение налогового законодательства банковскими организациями. Он содержит восемь составов правонарушений, за каждый из которых предусмотрена санкция в виде штрафа.

Следующий вид ответственности, который предусмотрен за совершение налоговых правонарушений - административная. Административная ответственность в современной доктрине определяется как один из способов обеспечения правопорядка. Нормы КоАП РФ выступают в качестве элемента противодействия совершения правонарушений. Административная ответственность за совершение налоговых правонарушений закреплена в Главе 15 КоАП РФ и предусмотрена следующими статьями:

- ст. 15.3 КоАП РФ «Нарушение сроков постановки на учёт в налоговом органе» - наказание в виде предупреждения или штрафа от 500 рублей до 3000 рублей;
- ст. 15.4 «Нарушение срока предоставления сведений об открытии и о закрытии банковских счетов в налоговый орган» - наказание в виде предупреждения или штрафа от 1000 до 2000 рублей;
- ст. 15.5 «Нарушение сроков предоставления налоговой декларации» - наказание в виде предупреждения или штрафа от 300 до 500 рублей;
- ст. 15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, которые необходимы для осуществления налогового контроля» наказание в виде штрафа от 100 до 1000 рублей;
- ст. 15.7 «Нарушение порядка открытия счёта налогоплательщику» - наказание в виде штрафа от 1000 до 3000 рублей;
- ст. 15.8 «Нарушение сроков исполнения кредитными организациями платёжного поручения о перечислении налогов и других сборов» - штраф от 4000 до 5000 рублей [18];
- ст. 15.9 «Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора), страхового взноса либо иного платёжного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам» - наказание в виде штрафа от 2000 до 3000 рублей;

- 15.11 «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности» - штраф от 5000 до 20000 рублей [18].

Как видно, основным деянием, которое предусматривает административную ответственность, за налоговые правонарушения, является нарушение различных установленных законодательством сроков - постановки на учет, предоставления необходимых сведений, налоговой декларации, исполнения платежного поручения. Основным наказанием за административные правонарушения в налоговой сфере является штраф в достаточно небольшом размере. Думается, что такие несущественные суммы штрафа не являются надлежащим средством воздействия на правонарушителей и не являются эффективным средством противодействия налоговым правонарушениям.

В современной правовой доктрине отмечается, что регламентация налоговых правонарушений и НК РФ и КоАП РФ создает неопределенность относительно того, возможно ли применение двойной ответственности - и налоговой и административной по одному и тому же деянию. Если двойная ответственность допустима, то это нарушает конституционное положение о том, что нельзя дважды привлекать к ответственности за одно и то же деяние. Если нет, то на какие критерии следует опираться при определении того, какой кодекс применять. В.Ю. Чернышова отмечает, что регламентация правонарушений в налоговой сфере одновременно и НК РФ и КоАП РФ создает путаницу и «способствует снижению эффективности административно-юрисдикционной деятельности субъектов» [59, с. 104]. Это, в частности касается за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе, ответственность за которое предусмотрено одновременно и ст. 116 НК РФ и ст. 15.3 КоАП РФ. Ст. 119 НК РФ и ст. 15.5 КоАП РФ предусматривают ответственность за нарушение порядка предоставления налоговой декларации. Рассмотрим, как квалифицируются данные нарушения судами.

МИФНС России обратилась в районный суд с иском о взыскании недоимки по налогу физических лиц за продажу недвижимости, а также суммы штрафа за неуплату налога в соответствии со ст. 122 НК РФ. Истцом было указано, что ответчик после продажи недвижимого имущества не предоставил соответствующую декларацию в налоговый орган и не уплатил налог. МИФНС отправляла заказное письмо должнику с уведомлением о необходимости выплаты налоговой задолженности, однако данное требование было проигнорировано. В этой связи налоговая инспекция вынесла решение о привлечении должника к ответственности по ст. 119 НК РФ, в соответствии с которым он должен был выплатить штраф в размере пяти процентов от неуплаченной суммы [43]. Исходя из данных, приведенных в этом решении, можно сделать вывод, что непредставление налоговой декларации по доходу, полученному от продажи недвижимости, квалифицируется, как налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 119 НК РФ и предусматривает штраф в размере пяти процентов от суммы, которая подлежала выплате в качестве налога.

В рамках другого постановления суда было установлено, что директор организации предоставил сведения о постановке на учет с нарушением сроков. Мировым судом деяние было квалифицировано по ст. 15.3 КоАП РФ и назначено наказание в виде предупреждения [33].

Из материалов другого постановления суда следует, что Галкина А.А. являлась руководителем организации, пропустила сроки подачи в налоговый орган налоговой декларации и бухгалтерской документации. «Налоговым органом действия Галкиной за непредставление налоговой декларации по налогу на прибыль организации квалифицированы по ч. 1 ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях, как непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых документов для осуществления налогового контроля. Мировой судья считает данную квалификацию действий Галкиной А.А.

неверной, так как нарушение установленных сроков представления декларации составляет объективную сторону правонарушения, предусмотренного ст. 15.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях» [34].

Еще один вид ответственности, предусмотренной за налоговые правонарушения - это уголовная. Уголовная ответственность является самым серьезным видом юридической ответственности. Последствия, которые влечет уголовная ответственность, самые суровые из всех возможных. Уголовный закон не содержит определения понятия уголовной ответственности. В связи с этим и в правовой доктрине единого понятия уголовной ответственности нет.

Основанием наступления уголовной ответственности является наличие в совершенном деянии всех признаков состава преступления. Преступление отличается от административного правонарушения, как правило, степенью общественной опасности, а также размером причиненного ущерба. Зачастую, смежные деяния, которые закреплены и в УК РФ и в КоАП РФ различаются по размеру ущерба или повторности совершения.

Еще одной отличительной особенностью уголовной ответственности является то, что ее субъектом может быть только физическое лицо, в то время, как субъектом административной могут выступать не только физические, но и юридические лица. Нормы УК РФ выступают в качестве одного из средств борьбы с преступлениями в налоговой сфере.

Уголовная ответственность за налоговые преступления закреплена в ряде статей УК РФ:

- ст. 198 УК РФ «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую

- декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений»;
- ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений»;
  - ст. 199.1 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений»;
  - ст. 199.2 УК РФ «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам»;
  - ст. 199.3 УК РФ «Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование

от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений»

- ст. 199.4 УК РФ «Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений» [54].

Уголовная ответственность за налоговые преступления в качестве наказания предусматривает штраф, лишение права занимать определенные должности и заниматься определенной деятельностью, а также лишение свободы.

Одним из распространенных преступлений в налоговой сфере является уклонение от уплаты налогов. Совершение данного преступления сопряжено с нарушением конституционной обязанности каждого гражданина. Согласно ст. 199 Уголовного Кодекса РФ, уголовная ответственность за неуплату налогов наступает только в случае крупного ущерба бюджету. В соответствии с Примечанием к ст. 199 УК РФ «крупным размером признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей» [54].

«Способами уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов являются действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов» [32].

Согласно примеру из судебной практики, к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ был привлечен генеральный директор организации, в обязанности которой входила уплата налогов на прибыль. Имея преступный умысел уклонение на уплату налогов в полном объеме, генеральный директор участвовал в создании фиктивных фирм, заключал с ними фиктивные договора, направленные на уменьшение налоговой базы. Указанное лицо перечисляло на счета данных фиктивных организаций денежные средства за оказание ими не выполнявшихся работ и не оказываемых услуг. Оплату данных несуществующих работ и услуг генеральный директор включил в стоимость налога на добавленную стоимость. Данные платежи в результате подлежали вычету из налоговой суммы. Налоговые декларации, поданные в налоговый орган не соответствовали действительности, поскольку суммы налогов были необоснованно уменьшены. Общая сумма неуплаченных

налогов составила свыше 5 миллионов рублей, что составляет крупный размер. Указанное деяние было квалифицировано судом по ст. 199 УК РФ, наказание было назначено в виде штрафа в размере 150 тысяч рублей [40].

В рамках аналогичного уголовного дела, к ответственности была привлечена гражданка О., которая предоставляла декларации с недостоверными сведениями. В обязанности указанного лица входило самостоятельное формирование налоговой декларации на доходы физических лиц и предоставление в налоговый орган. При составлении указанного документа, гражданка О. указала недостоверные сведения о своих доходах, занизив сумму налога более, чем на миллион рублей. Суд квалифицировал действия О. по ч. 1 ст. 198 УК РФ и назначил наказание в виде штрафа в размере 30 тысяч рублей [41].

Из материалов приговора суда по другому делу об уклонении от уплаты налогов следует, что к ответственности был привлечен генеральный директор организации, осуществляющей коммерческую деятельность, который подавал налоговую декларацию с искаженными данными о сумме прибыли предприятия и налога на добавленную стоимость. Для реализации своего преступного умысла, который заключался в занижении суммы налога и личном обогащении, указанное лицо заключало договора на продажу оборудования с фиктивными организациями, которые не осуществляли реальной деятельности, а были созданы для извлечения незаконной прибыли. Общий размер неуплаченной суммы налогов составил 45 миллионов рублей. Суд квалифицировал данное деяние по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, и назначил наказание в виде лишения свободы сроком на два года условно [42].

Необходимо отметить, что установление ответственности за налоговые правонарушения имеет важное значение. Это говорит о том, что правоотношения в сфере налогов и сборов признаются одними из наиболее значимых в государстве, поскольку их защита обеспечивается с помощью закрепления ответственности за причинение им вреда. Установление ответственности предусматривает наступление негативных последствий для

лица, нарушающего установленные нормы права. Примером можно назвать обязанность выплатить штраф.

Кроме того, установление ответственности выполняет и воспитательную функцию, прививая гражданам правильное поведение в области налогов и сборов. Государство воспитывает в гражданах понимание необходимости уплаты налогов. Посредством предписания с помощью правовых норм правильного представления о том, что допустимо, а что - нет, формируется правильный алгоритм действий в налоговой сфере.

Можно отметить, что в России имеется избыточная криминализация налоговых противоправных деяний, когда практически любое деяние может быть квалифицировано и как налоговое, и как административное правонарушение, а при необходимом размере причиненного ущерба будет квалифицировано как уголовное преступление в сфере налогов.

Таким образом можно отметить, что ответственность за налоговые правонарушения представлена в трех отраслях права - налоговом, административном и уголовном. На основании этого можно говорить о трех видах ответственности за данный вид правонарушений - налоговой, административной и уголовной. Однако относительно налоговой ответственности в современной доктрине высказываются противоречивые позиции. В частности, она рассматривается, как вид административной. Думается, что, поскольку НК РФ содержит отдельную главу, посвященную налоговым правонарушениям с указанием санкций за каждое из приведенных деяний, то необходимо выделять налоговую ответственность в качестве самостоятельного вида юридической ответственности за налоговые правонарушения.

Налоговая ответственность за данный вид правонарушений представлена в виде штрафа. Административная - в виде предупреждения или штрафа. Уголовная - в виде штрафа, лишения права занимать определенные должности и заниматься определенной деятельностью, а также лишения

свободы. Анализ судебной практики показывает, что предпочтительным наказанием за налоговые правонарушения является штраф.

Субъектом налоговой ответственности выступают физические лица, индивидуальные предприниматели и организации; субъектом административной - физические и юридические лица; субъектом уголовной - исключительно физические лица.

Анализируя ответственность за налоговые правонарушения, нельзя оставить без внимания тот факт, что ряд налоговых и административных правонарушений в обозначенной сфере дублируют друг друга, что создает неопределенность относительно того, какой вид ответственности следует применять.

Относительно наказаний за налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ и КоАП РФ можно отметить, что размеры штрафов являются очень незначительными, что говорит о том, что подобные санкции не являются надлежащим средством воздействия на правонарушителей.

## **Глава 3 Актуальные вопросы реализации налогового контроля в Российской Федерации**

### **3.1 Анализ эффективности и основные проблемы налогового контроля в Российской Федерации**

Приступая к исследованию эффективности налогового контроля, необходимо отметить, что для оценки эффективности налогового контроля необходимо ориентироваться на два основных показателя - это уровень собираемости налога и уровень нарушений в выплате налога. В свою очередь, уровень собираемости налога взаимосвязан с эффективностью осуществления контроля за его уплатой, а уровень нарушений включает в себя эффективность мер, направленных на противодействие и борьбу с неуплатой или ненадлежащей уплатой налога [5, с. 284].

Ориентируясь, на данные об эффективности налогового контроля на примере НДС, приведенные в таблице приложения, можно отметить, что наиболее низкий коэффициент эффективности наблюдался в 2020 году, что связано с пандемией коронавирусной инфекции и введением локдаунов. Это оказало негативное влияние на эффективность налогового контроля, и на собираемость налога, соответственно. Анализируя указанные в таблице данные, также можно отметить, что объем налоговых поступлений увеличился с 2019 до 2023 года, однако коэффициенты собираемости и эффективности в 2023 году снизились по сравнению с 2019 годом, что говорит о понижении уровня эффективности налогового контроля. Это говорит о том, «что действующая система учета и контроля НДС не обеспечивает полноту поступления налога в бюджет, что позволяет налогоплательщикам использовать различные способы уклонения от уплаты НДС, а также способы получения необоснованной налоговой выгоды в виде вычетов по НДС» [5, с. 284].

Еще одним аспектом эффективности налогового контроля является эффективность мероприятий, в рамках которых он осуществляется. Как было отмечено в работе, основными формами налогового контроля являются налоговые проверки - камеральная и выездная. Нельзя не отметить тот факт, что количество выездных налоговых проверок существенным образом сократилось, что, с одной стороны, предусмотрено, как мера поддержки коммерческой деятельности, но с другой - создает благоприятную почву для правонарушений. Кроме того, нельзя не отметить, что при сокращении числа налоговых проверок, количество налогоплательщиков с каждым годом возрастает.

Сокращение количества выездных налоговых проверок также связано с автоматизацией процесса налогового администрирования. Однако, данный процесс все же не может полноценно заменить выездную проверку. Только в ходе выездной проверки может быть собрана надлежащая доказательственная база уклонения от уплаты налогов.

Анализ данных, приведенных в таблице Приложения 2, говорит о повышении доли результативности выездных проверок в 2023 году по сравнению с предыдущими пятью годами. В свою очередь, количество выездных проверок по сравнению с 2021 и 2022 годами, в 2023 году сократилось вдвое. Однако несмотря на то, что количество выездных проверок сократилось, показатель выявления нарушений снизился несущественно. Это, в частности говорит о повышении эффективности данной формы налогового контроля. Однако в целом, реально оценивать эффективность налоговых проверок можно было при сохранении того же количества, которое было в предыдущие годы.

Прежде всего необходимо отметить, что важнейшим средством достижения эффективности того или иного института является его правовое регулирование. Ненадлежащее правовое регулирование, наличие пробелов и коллизий в правовых нормах, бессистемность правовых актов приводят к невозможности эффективной реализации соответствующего института. Это, в

частности, касается и налогового контроля. Проблемы его реализации, прежде всего, следует искать в несовершенстве его правовой регламентации. Как уже было отмечено в работе, в современном правовом поле сложилась неопределенность относительно того, какой вид ответственности следует применять в отношении некоторых правонарушений в налоговой сфере, которые регламентируются и НК РФ и КоАП РФ. На сегодняшний день можно отметить отсутствие четких критериев разграничения налогового и административного правонарушений, неопределенность относительно того, какую санкцию - налоговую или административную применять. Это снижает эффективность административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов.

Показательным примером является закрепление ответственности за нарушения срока постановки на учет в налоговом органе и ст. 15.3 КоАП РФ и ст. 116 НК РФ. Согласно НК РФ «нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом, влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей» [25]. Согласно аналогичной статье КоАП РФ «Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пятисот до одной тысячи рублей» [18]. Как видно за одно и тоже деяние ответственность предусмотрена двумя различными кодексами, причем размер наказания также отличается. В одном случае максимальный размер штрафа составляет 1000 рублей, в другом - 10 тысяч.

Для повышения эффективности налогового контроля в указанном аспекте, необходимо внести четкие критерии разграничения налогового и административного законодательства в отношении выбора наказания за соответствующие правонарушения. Для этого необходимо убрать дублирующие составы из одного из кодексов.

Другим законодательным пробелом является то, что отсутствует четкая правовая регламентация получения объяснения налогоплательщика, которое выступает в качестве одной из форм налогового контроля. В свою очередь, отсутствие четкой законодательной регламентации оказывает негативное влияние на эффективность реализации того или иного института. Это может выражаться, как в злоупотреблении полномочиями со стороны налоговых органов, так и в том, что данная форма не будет применяться на практике, поскольку не совсем понятно, как именно ее следует применять.

Еще одной проблемой налогового контроля в науке называется то, что перечень форм налогового контроля, закрепленных в ст. 82 НК РФ, является открытым, что создает предпосылки для возможного злоупотребления полномочиями со стороны налоговых органов и нарушения прав налогоплательщиков, поскольку может применяться форма налогового контроля, не урегулированная законодательством. А.В. Ильин по данному поводу отмечает, что ввиду отсутствия подробной регламентации осуществления каждой из форм налогового контроля и ввиду открытого перечня указанных форм «налоговые органы стремятся осуществлять налоговый контроль в форме, не предусмотренной НК РФ, вне рамок закона, и для улучшения статистической отчетности, замещают ежегодно сокращающиеся масштабы выездных налоговых проверок деятельностью различных комиссий, куда под предлогом дачи пояснений для личной беседы вызывается налогоплательщик либо его представитель» [14, с. 189].

В результате замещения налоговых проверок налоговыми комиссиями осуществляется мероприятие налогового контроля, фактически не регламентированное НК РФ, что создает широкие возможности для нарушения прав налогоплательщиков. Более того, практически невозможно оспорить результат таких налоговых комиссий в судебном порядке, поскольку детальная регламентация данной формы контроля отсутствует [14, с. 189].

Современные реалии диктуют необходимость применения систем информационных технологий в том числе в налоговой системе, поскольку

данная сфера должна отвечать потребностям общественных отношений. Отставание налогового контроля недопустимо, поскольку это негативным образом отразится на его эффективности и соответствии установленным законодательством целям и задачам. Внедрение цифровизации в деятельность налоговых органов позволяет ускорить её и упростить, и представляет собой объективную неизбежность на сегодняшний день.

В современный период, называемый периодом технологического скачка или цифрового прорыва необходимость реализации идей электронного администрирования в налоговой сфере, не вызывает сомнений. Однако внедрение информационных технологий сопряжено с достаточным количеством проблем. Это проблемы, связанные с технологической модернизацией налоговых органов, корректность работы данных технологий; отставание правового регулирования в обозначенной сфере.

Внедрение автоматизированной системы «Налог» направлено на повышение эффективности налогового контроля. С помощью данной системы осуществляется сбор, обработка и контроль данных, обеспечивается взаимодействие налоговых органов с плательщиками налогов и сборов. Внедрение данной системы способствует формированию открытости налоговой деятельности, как налогоплательщиков, так и налоговых органов. Кроме того, использование автоматизированных систем сокращает временные издержки, экономит время и упрощает доступ к документам, позволяет более эффективно осуществлять мониторинг и прогнозирование рисков, связанных с правонарушениями в налоговой сфере.

Помимо автоматизированной информационной системы «Налог», действуют также следующие цифровые сервисы:

- личный кабинет налогоплательщика;
- риски бизнеса;
- единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства;
- НДС-офис интернет компании;

- система межведомственного электронного взаимодействия [20, с. 53].

Несмотря на достоинства и преимущества внедрения автоматизированных информационных систем в налоговую систему, имеет место ряд проблем, связанных с их реализацией и использованием. Это, в частности, угрозы несанкционированного доступа к электронным данным и угрозы их сохранности. Может быть совершен несанкционированный доступ к электронной информации, получение данных налогоплательщиков злоумышленниками. Хакерские атаки, осуществляемые на крупнейшие платформы в последнее время в связи с непростой политической обстановкой, способны нанести серьезный урон государству. В современных условиях серьезной угрозой информационной безопасности являются кибератаки. На сегодняшний день надлежащая защита информации не обеспечивается.

Кроме того, правовое регулирование в сфере информационных технологий в налоговой деятельности также не обеспечено на должном уровне и находится в отстающем положении. В частности, неурегулированным остается вопрос о налогообложении цифровой валюты. В то время, как цифровая валюта уже дано используется гражданами, вопрос ее правового статуса и налогообложения до сих пор остается до конца не решенным. На данный момент правовое регулирование цифровой валюты находится на стадии формирования.

Интенсивное развитие информационных технологий и появление новых общественных отношений, новых сфер хозяйственного оборота создают дополнительные налоговые риски для государства и налогоплательщиков, и определяют необходимость выстраивания новых отношений в налоговой сфере и совершенствование правового регулирования системы налогового контроля. Использование организаций и налоговых органов на электронного документооборота способствует упрощению и ускорению осуществляемых ими операций, упрощает поиск нужного документа, делает возможным дистанционное взаимодействие, делает возможным мгновенное получение

того или иного документа после отправки. Однако без надлежащего уровня защиты электронный документооборот является уязвимым для получения к нему несанкционированного доступа.

На сегодняшний день правительство одобрило проект поправок к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». «Поправки вводят правила налогообложения доходов и расходов от майнинга цифровой валюты, ее купли-продажи, а также обязанности операторов майнингowej инфраструктуры, связанные с налоговым контролем. Операции с цифровой валютой не будут облагаться НДС. Доходы от операций с цифровой валютой станут учитываться в одной налоговой базе с доходами от операций с ценными бумагами. Таким образом, предельная ставка НДФЛ при налогообложении криптовалюты не будет превышать 15%» [13].

В качестве иных проблем, которые негативным образом сказываются на реализации налогового контроля, современные исследователи называют:

- пробелы и недоработки в общих началах и принципах осуществления налогового контроля;
- проблемы правовой регламентации отдельных видов налогов;
- проблемы в осуществлении деятельности налоговых органов, проблемы организационного характера [46, с. 312].

А.В. Ильин отмечает, что эффективность реализации налогового контроля снижается из-за ненадлежащих проверок или отсутствия проверок в отношении налоговых деклараций физических лиц и организаций, использующих упрощенный режим налогообложения. Кроме того, имеет место «практика налогообложения, при которой налоговые органы предлагают налогоплательщикам для устранения налоговых разрывов предоставить уточненные налоговые декларации, и уменьшить налоговые вычеты по НДС, но оставляют неизменной всю стоимость товаров, работ, услуг для исчисления налога на прибыль и НДФЛ по хозяйственным операциям с одним и тем же проблемным контрагентом. Более того, отказ

от доначисления налога на прибыль (НДФЛ) может стать стимулом для того, чтобы налогоплательщик самостоятельно заплатил НДС. Получается, что бухгалтерские документы, полученные от проблемного контрагента, учитываются налогоплательщиком по одному налогу, и не учитываются по другому налогу» [14, с. 188].

Еще одним проблемным фактором, оказывающим негативное влияние на осуществление налогового контроля, современными исследователями называется коррупция в налоговых органах [14, с. 188], которые вместо того, чтобы надлежащим образом отреагировать на выявленные нарушения налогового законодательства плательщиками, бездействуют взамен на материальное вознаграждение. Ст. 89 НК РФ содержит положение, которое предусматривает возможность незаконной договоренности между должностным лицом и налогоплательщиком относительно не выявления фактов нарушения выплаты налогов: «Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа» [25].

Такое указание в федеральном законе на возможность преступного сговора между должностным лицом налогового органа и налогоплательщиком говорит о распространенности подобных деяний. В свою очередь, результатом подобных коррупционных деяний становится причинение серьезного ущерба государственному бюджету.

Безусловной проблемой осуществления налогового контроля является то, что он может осуществляться исключительно относительно доходов, получаемых посредством законных видов деятельности. Однако, нельзя оставить без внимания тот факт, что большое количество материальных

средств, добываются в следствие осуществления незаконной деятельности, путем реализации товаров и услуг, изъятых из оборота. Достаточно распространено на сегодняшний день незаконное предпринимательство, которое осуществляется без регистрации в налоговом органе и, соответственно, не сопряжено с уплатой установленных законом налогов. Многие лица осуществляют преднамеренное дробление бизнеса на несколько малых предприятий для сокращения налоговой базы, что также негативным образом отражается на бюджете государства и затрудняет осуществление налогового контроля.

Еще одной проблемой налогового контроля в современной доктрине называют низкий уровень правовой культуры и налоговой дисциплины граждан [48, с. 93]. Особенности менталитета современных граждан РФ выражаются в том, что они не видят необходимости в полноценной уплате налогов и ищут всевозможные пути ухода от полноценного налогообложения их деятельности. Низкий уровень правовой культуры выражается в том, что для самозанятых граждан, не имеющих специального юридического образования, может быть достаточно сложно уяснить порядок налогообложения его деятельности. Одной из важных проблем, в частности, является огромное количество неофициальных заработков, которые выплачиваются сотрудникам, минуя отчисления в налоговые органы. Это говорит о недоверии граждан к государству и к налоговой системе.

Правовая неграмотность находит свое отражение в том, что «в настоящее время существуют факты уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов из-за незнания бухгалтерского учета, ведения его с нарушением установленного порядка, что делает невозможным определение размера налогооблагаемой базы» [61, с. 302].

Следующей проблемой налогового контроля, понижающей его эффективность, современными исследователями называется совершение множества ошибок при осуществлении допроса свидетеля в ходе камеральной проверки [23, с. 89]. В свою очередь, оформленный с ошибками протокол

свидетеля, является основанием не только для его отмены, но и для оспаривания в суде доначисленной суммы налога.

Наиболее распространенной ошибкой допроса свидетеля при осуществлении камеральной проверки является неознакомление свидетеля с его правами, обязанностями и ответственностью за дачу недостоверных показаний. Если вначале допроса не было осуществлено указанное ознакомление, то протокол будет являться недействительным. В свою очередь, зачастую инспекторы относятся к данному обязательному пункту, как к формальности и опускают его при осуществлении допроса свидетеля. Это подтверждается судебной практикой. Так, из материалов Постановления апелляционного суда следует, что доначисление транспортного налога и штрафа за его неуплату было отменено ввиду того, что суд отказал в ходатайстве МИ ФНС о приобщении к делу доказательства в виде допроса свидетеля, поскольку оно было получено с нарушением требований закона, а именно - свидетелю не были разъяснены его права и обязанности [35]. В целом относительно процедуры допроса свидетеля можно отметить недостаточную ее регламентированность, отсутствие в НК РФ указание на максимально возможный срок допроса, на обязанность предоставления копии протокола свидетелю по окончании допроса и другие особенности проведения данной процедуры.

Следующей проблемой налогового контроля исследователями называется отсутствие законодательного закрепления в качестве основания выездной проверки данных, полученных посредством предпроверочного анализа и предпроверочной работы [23, с. 89]. Подготовительный этап выездной проверки не регламентируется налоговым законодательством, однако имеет место быть на практике. Е.А. Михайлова по данному поводу отмечает, что «в соответствии с приказом ФНС России, основными критериями при определении налоговых рисков является налоговая нагрузка и доход налогоплательщика. Данные показатели сравниваются со среднеотраслевыми показателями в РФ. Однако, среднеотраслевые

показатели доходности, рентабельности не являются значительным показателем, который бы подтверждал факт нарушения налогового законодательства налогоплательщиком» [23, с. 90]. Таким образом, отсутствие законодательно установленных критериев установления налоговых рисков понижает эффективность осуществления выездных налоговых проверок.

Закрепление порядка правового регулирования проведения предпроверочного анализа необходимо, поскольку именно в рамках данной процедуры определяются налоговые риски, а выездная проверка выступает в качестве способа сбора доказательств о имеющихся нарушениях налогового законодательства.

Еще одним проблемным моментом налогового контроля является определение размера доначисления налога, поскольку полноценную и точную оценку финансового положения налогоплательщика достаточно сложно провести на основании бухгалтерской отчетности. А отсутствие законодательного закрепления порядка проведения предварительного анализа и контроля не позволяет получить полноценную информацию о налогоплательщике и его экономическом положении. Затрудняет возможность сбора полноценной информации о налогоплательщике также ограниченное время на составление плана проверок [23, с. 90].

Одной из наиболее актуальных проблем осуществления эффективного налогового контроля является отсутствие четких законодательно установленных критериев того, что налоговая проверка была произведена надлежащим образом. Исследователями отмечается увеличение количества налоговых споров, предметом которых выступает недобросовестная налоговая проверка, которая вызвана её субъективным характером [7, с. 172].

В судебной практике в качестве обоснований ненадлежащей проверки указываются следующие обстоятельства:

- неустановление в рамках проверки действительной налоговой обязанности организации по налогу на прибыль;
- неустановление фактов неуплаты НДС в бюджет контрагентами;

- неприменение мер, направленных на установление реального размера налогового обязательства налогоплательщика [36];
- формальный характер налоговой проверки;
- несовпадение результатов камеральной и выездной налоговых проверок [37];
- не достоверное определение действительного размера налоговых обязательств;
- необоснованное проведение дополнительных мероприятий налогового контроля [44];
- неполнота проведенной выездной проверки;
- невыявление налоговым органом в ходе проверки и не предоставление доказательственной базы, необходимой для квалификации деяния, как налогового нарушения [3].

Рассмотрим подробнее пример из судебной практики, где ненадлежащим образом проведенная налоговая проверка послужила основанием для отмены штрафа и доначисление по налогам, а также решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. По одному из дел, в арбитражный суд обратилось общество с ограниченной ответственностью с требованием признать недействительными результаты проведенной налоговой проверки и решения инспекции о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. Истец, в качестве которого выступало ООО, указал на неполноценную налоговую проверку, неполное установление обстоятельств, которые подтверждали бы отсутствие состава налогового правонарушения, недоказанность предъявленных обвинений в уклонении от уплаты налогов путем уменьшения налоговых ставок с применением схем дробления бизнеса [38].

Истец указал «на отсутствие доказательств взаимозависимости, аффилированности, подконтрольности или согласованности действий заявителя с контрагентами, отсутствие доказательств участия общества в

создании спорных контрагентов, а также доказательств того, что взаимоотношения или условия сделок между обществом и рассматриваемыми поставщиками выходили за пределы обычной хозяйственной деятельности» [38].

В качестве обоснования необоснованного и незаконного сокращения налогоплательщиком размера налогов путем использования схемы дробления бизнеса налоговая инспекция указала на то, что IP-адреса организаций, с которыми общество-истец заключало договора совпадают. «Из этого инспекция делает вывод, что движение денежных средств по расчетным счетам организаций, было организованной и спланированной схемой, в которой конечным выгодоприобретателем был налогоплательщик» [38]. Однако суд признал совпадение IP-адресов недостаточным доказательством, указав, что «применение одного IP-адреса, который без использования ключа электронной цифровой подписи клиента не является средством идентификации клиента автоматизированной системы расчетов, само по себе не может служить основанием для признания полученной обществом налоговой выгоды необоснованной» [38].

Суд также указал, что «в ходе налоговой проверки инспекцией не выявлено схемы кругового движения и обналичивания денежных средств непосредственно налогоплательщика, в результате чего был бы установлен возврат в адрес общества ранее направленных денежных средств либо перевод в наличную форму средств с его счета в банке с целью их исключения из-под налогового контроля. Инспекцией не приведено доказательств того, что движение денежных средств по расчетным счетам контрагента контролировалось Обществом либо проводилось по его поручению. Также не представлено доказательств того, что Общество знало либо имело возможность проконтролировать дальнейшую судьбу денежных средств, перечисленных на счета контрагента. Все дальнейшие действия контрагента с полученными от Общества денежными средствами, в том числе исчисление налогов в бюджет не могут контролироваться налогоплательщиком и не могут

вменяться ему в вину, равно как и выступать в качестве основания для привлечения Общества к налоговой ответственности» [38].

Таким образом, на основании приведенного примера из судебной практики можно говорить о том, что была проведена выездная налоговая проверка, затрачены определенные ресурсы, но результаты данной проверки были признаны судом недействительными, т.е. эффективность данного мероприятия налогового контроля была минимальной. Это связано с тем, что правовые источники не содержат указания на конкретные критерии, которые позволяют установить использование юридическим лицом схемы дробления бизнеса. В данном случае инспекция в качестве доказательства привела идентичность IP-адресов, однако суд указал, что данное доказательство не может говорить о применении указанной незаконной схемы уменьшения налоговой ставки. В свою очередь, если бы данное положение было закреплено в Постановлении Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», то это позволило бы избежать подобных случаев неэффективных налоговых проверок и сэкономило бы время и ресурсы налоговых и судебных органов, а также проверяемых организаций.

Из обстоятельств другого судебного дела можно также сделать вывод о том, что отсутствие четкого законодательного порядка определения критериев, позволяющих установить наличие налогового правонарушения в ходе налоговой проверки повлекло отмену всех результатов данной проверки, и, соответственно, нивелировало ее эффективность. В рамках данного судебного процесса оспаривались результаты выездной налоговой проверки, которые выражались в доначислении налога, назначении штрафа за совершение налогового правонарушения.

Совершенное налоговое правонарушение было описано инспекцией как получение необоснованной налоговой выгоды путем заключения фиктивных договоров с проблемными контрагентами. Налоговая инспекция в ходе

выездной проверки установила, что проверяемая организация путем заключения фиктивных договоров с несколькими юридическими лицами делало необоснованные налоговые вычеты по услугам, которые фактически не были оплачены и оказаны за товары, которые также не были оплачены и поставлены. Доводы инспекции были основаны на том, что не было обнаружено доказательств реального выполнения работ и оказания услуг. В свою очередь, налогоплательщик предоставил договоры поставки, договоры об оказании услуг, счета-фактуры и иные документы, но инспекция данные документы назвала формальными.

Суд пришел к выводам «о реальности финансово-хозяйственных операций, совершенных между налогоплательщиком и спорными контрагентами, о недоказанности налоговым органом недобросовестности налогоплательщика и направленности его действий на получение необоснованной налоговой выгоды по спорным сделкам». Суд также указал, что «при отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговым органам необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену)» [38].

Из приведенного примера также видно, что эффективность проведенной налоговой проверки была сведена к нулю из-за того, что не были установлены достаточные доказательства. Подход суда выражался в том, что бремя доказывания лежит именно на налоговом органе, именно он должен собрать достаточную доказательную базу для привлечения организации к ответственности и осуществления доначисления налога. В обоих случаях судебной практики проиллюстрировано, что недостаточная доказательственная база привела к тому, что было отменено доначисление по налогам и штраф, при этом затрачены ресурсы на проведение выездной налоговой проверки.

Еще одним проблемным моментом реализации налогового контроля является то, что достаточно сложно выявить правонарушения в налоговой сфере, совершаемые самозанятыми лицами, которые подпадают под специальный экспериментальный режим налогообложения - «налог на профессиональный доход». В соответствии с данным режимом, самозанятые граждане не обязаны предоставлять налоговые декларации в соответствующие контролирующие органы, вести отчетность. Им достаточно установить приложение «Мой налог», через которое обеспечивается взаимодействие между плательщиком и налоговыми органами, в приложении формируются чеки проведенных операций, которые выступают в качестве элементов отчетности. Однако отследить операции, которые были оплачены наличными средствами без формирования и выдачи чека, очень сложно.

Таким образом, были проанализированы основные проблемы реализации налогового контроля, которые оказывают негативное влияние на эффективность мероприятий налогового контроля. Для оценки эффективности налогового контроля необходимо ориентироваться на два основных показателя - это уровень собираемости налога и уровень нарушений в выплате налога. В свою очередь, уровень собираемости налога взаимосвязан с эффективностью осуществления контроля за его уплатой, а уровень нарушений включает в себя эффективность мер, направленных на противодействие и борьбу с неуплатой или ненадлежащей уплатой налога. Ориентируясь на обозначенные показатели, можно отметить, что объем налоговых поступлений увеличился с 2019 до 2023 года, однако коэффициенты собираемости и эффективности в 2023 году снизились по сравнению с 2019 годом, что говорит о понижении уровня эффективности налогового контроля.

Основные проблемные моменты реализации налогового контроля можно сформулировать следующим образом:

- несовершенство правового регулирования (бессистемность правовых актов, наличие пробелов, коллизий);

- сосредоточение норм об ответственности за одни и те же деяния в НК РФ и КоАП РФ, неопределенность относительно того, какой вид ответственности применять;
- отсутствие четкой правовой регламентации осуществления некоторых форм налогового контроля (получение объяснения налогоплательщика, допрос свидетеля);
- открытый перечень форм налогового контроля, что создает предпосылки для нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков;
- низкий уровень правовой культуры и грамотности и низкий уровень налоговой дисциплины граждан;
- отсутствие правовой регламентации порядка проведения предпроверочных мероприятий;
- отсутствие законодательного закрепления конкретных критериев, которые позволяют установить то или иное налоговое правонарушение (неправомерное занижение налоговой базы путем использования юридическим лицом схемы дробления бизнеса, заключения фиктивных договоров и др.);
- широкое распространение незаконного предпринимательства;
- сложность установления налоговых нарушений в отношении самозанятых граждан, использующих специальный налоговый режим;
- коррупция в налоговых органах [14, с. 188], которые вместо того, чтобы надлежащим образом отреагировать на выявленные нарушения налогового законодательства плательщиками, бездействуют взамен на материальное вознаграждение;
- сокращение количества выездных налоговых проверок;
- угроза сохранности электронных данных налогоплательщиков и налоговых органов и несанкционированного доступа к ним;

- отставание правового регулирования налогообложения цифровой валюты.

### **3.2 Направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации**

Главным и важнейшим направлением совершенствования налогового контроля является устранение всех проблемных моментов, которые оказывают негативное влияние на эффективность его реализации. В соответствии с выявленными в предыдущем параграфе проблемами, определим основные направления совершенствования налогового контроля.

В качестве изменений необходимо внести в ч.1 ст. 82 НК РФ исчерпывающий перечень форм налогового контроля, что позволит налоговым органам осуществлять свою деятельность, направленную на выявление налоговых правонарушений только в установленной законом форме и не в какой иной. В свою очередь, каждую из форм налогового контроля необходимо подробно регламентировать, установив порядок и пределы действий налоговых органов, осуществляемых в рамках той или иной формы налогового контроля. В частности, необходимо установить предельно допустимое время допроса свидетеля, закрепить обязательное ознакомление свидетеля с протоколом допроса.

Следующим направлением совершенствования налогового контроля в Российской Федерации должно стать решение вопроса неопределенности относительно выбора вида ответственности в случае, когда деяние закреплено и в НК РФ и в КоАП РФ. Необходимо внести четкие критерии разграничения налогового и административного законодательства в отношении выбора наказания за соответствующие правонарушения. Для этого необходимо убрать дублирующие составы из одного из кодексов либо полностью сосредоточить ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов в КоАП РФ или в НК РФ. Это упростит применения норм об ответственности за налоговые

правонарушения, устраним неопределенность и путаницу, внесет ясность в вопрос об ответственности за нарушение налогового законодательства.

Необходимым направлением совершенствования налогового контроля должно стать внесение в НК РФ норм о порядке осуществления предпроверочного анализа и предпроверочной работы, поскольку именно данные мероприятия являются способами выявления налоговых рисков, а уже проведение выездных налоговых проверок являются способами сбора доказательственной базы о совершенных правонарушениях. Это говорит о том, что неправильно проведенные предпроверочные мероприятия сделают неэффективной последующую проверку, поэтому очень важно закрепить порядок их проведения в НК РФ. Кроме того, данную необходимость подтверждают примеры из судебной практики, где широко применяется понятие «мероприятия предпроверочного анализа» [16],[39],[45]. В свою очередь, НК РФ не содержит подобного понятия.

Предлагается закрепить предпроверочный анализ в качестве самостоятельной формы налогового контроля и внести в НК РФ следующее понятие предпроверочного анализа - это форма налогового контроля, в рамках которой проводятся мероприятия, состоящие в оценке имеющейся информации о налогоплательщике, направленные на выявление факторов, сигнализирующих о наличии возможных налоговых правонарушений.

Одной из обозначенных проблем, оказывающих негативное влияние на эффективность налогового контроля, является коррупция в налоговых органах. Это наносит огромный ущерб государству и подрывает авторитет органов власти. Для устранения этого деструктивного фактора необходимо усиливать меры борьбы с подобными деяниями. В некоторых зарубежных государствах именно налоговые органы осуществляют выявление коррупционных рисков. В то время, как в нашем государстве они сами выступают в качестве субъектов коррупционных деяний. Совершенно необходимым направлением государственной политики должно стать

ужесточение наказания на данные деяния, а также установление тщательного контроля за должностными лицами, наделенными властными полномочиями.

Еще одним направлением совершенствования налогового контроля должно стать увеличение количества выездных налоговых проверок, но с законодательным закреплением требования о наличии достаточных данных полагать, что проверяемое лицо уклоняется от надлежащего исполнения требований налогового законодательства. О том, что именно следует понимать под достаточностью данных следует закрепить в Постановлении Пленума ВАС РФ. Зарубежные авторы отмечают, что усовершенствования налогового контроля, для реализации его целей необходимо увеличить количество проверок и обеспечить правильность их проведения. Это будет способствовать предотвращению налоговых правонарушений и возмещению ущерба, причиненного государству вследствие неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей [63, с. 286].

Следующим важным шагом на пути совершенствования налогового контроля должно стать подробное закрепление в Постановлении Пленума ВАС РФ критериев, которые позволяют говорить о наличии того или иного налогового правонарушения, приведение примеров того, что может выступать достаточными доказательствами, а что нет. В частности, это касается неправомерного уменьшения налоговой базы путем применения схемы дробления бизнеса. На основании судебной практики необходимо закрепить в Постановлении ВАС РФ, что установление того обстоятельства, что у организаций был выявлен единый IP-адрес не является достаточным для признания того, что организацией применялась схема дробления бизнеса. Принимая во внимания позиции судов, в Постановлении Пленума ВАС РФ необходимо закрепить данное положение следующим образом: «применение одного IP-адреса, который без использования ключа электронной цифровой подписи клиента не является средством идентификации клиента автоматизированной системы расчетов, само по себе не может служить

основанием для признания полученной обществом налоговой выгоды необоснованной» [38].

Следующим шагом на пути усовершенствования налогового контроля в российской Федерации должно стать повышение уровня правовой грамотности населения, его налоговой дисциплины, а также упрощение доступа граждан к получению правовой информации. Для этого необходимо развивать правовые аспекты в образовании, разъяснять гражданам важность и значимость уплаты налогов, упрощать схемы налогообложения, повышать авторитет государственной власти и налоговых органов, делать более доступным для понимания налоговое законодательство. Также можно внедрять различные программы по формированию финансовой грамотности для населения, бесплатные вебинары и телепередачи, сделать доступными дистанционные программы по освоению налоговой грамотности в сети интернет.

Авторы указывают на то, что ключевым вопросом является увеличение доли налогоплательщиков, добровольно соблюдающих налоговое законодательство своей страны, и тем самым сокращение государственных расходов, связанных с налоговым администрированием. Налоговое поведение людей и их готовность платить налоги можно рассматривать как универсальное явление, которое формируется под влиянием ряда факторов. Часто соблюдение налоговых требований налогоплательщиками называется налоговым соблюдением. Основным инструментом реализации механизма конвергенции в налоговой системе является налоговый комплаенс, который выступает единой методологической базой и атрибутивным моментом в согласовании различных групп экономических интересов в сфере налогообложения [65, с. 2343]. Другой автор указывает на необходимость использования таких методов налогового контроля, как информационный и интеллектуальный анализ [66, с. 73].

Следующим направлением совершенствования налогового контроля является внедрение цифровизации в процесс налогового администрирования.

То, что процесс взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков автоматизируется, безусловно, оказывает положительное влияние на эффективность налогового контроля. Однако государство должно озаботиться обеспечением надлежащего уровня защиты информации о налогоплательщиках, хранящейся на электронных ресурсах. Кроме того, необходимо совершенствование законодательства, регулирующего отношения в сфере цифровизации. В частности, необходимо внесение правовой неопределенности относительно налогообложения цифровой валюты. Также необходимо обеспечить надлежащее бесперебойное функционирование цифровых сервисов, которые применяются в налогообложении, поскольку их некорректная работа и всевозможные сбои негативным образом отражаются на реализации налогового администрирования.

Как видно из проведенного исследования общественные отношения в налоговой сфере очень стремительно развиваются, а налоговое законодательство претерпевает постоянные изменения. Это обуславливает необходимость разработки новых методик налогового контроля. В частности, разработки и внедрения методик оценки налогового потенциала различных территориальных субъектов РФ и отдельных организаций.

Современными исследователями одним из направлений совершенствования налогового контроля называется внедрение в качестве формы налогового контроля контрольной закупки [50, с. 210]. В рамках данного мероприятия можно будет выявить, имеет ли место занижение стоимости товаров или услуг, отражаемых в чеке или счет-фактуре, возможно будет установить используется ли кассовая техника по каждой операции. Кроме того, это может помочь выявить несоответствие в данных, которые указываются самозанятыми реальным операциям.

Ряд авторов предлагают сформировать единую информационную базу о правонарушителях, которая была бы прозрачной и доступной. Кроме того, по каждому случаю выявленного налогового правонарушения должно быть

указано то, в чем именно оно выражалось, как было обнаружено, в рамках какой формы контроля выявлено и на какие собранные доказательства опиралась налоговая инспекция [50, с 210]. Это поможет налоговым органам в их дальнейшей деятельности по выявлению и доказыванию наличия налоговых правонарушений. Данная мера позволит не только упростить деятельность налоговых органов, но и доведет до сведения налогоплательщиков, что все схемы уклонений от уплаты налогов или неправомерного сокращения налоговой ставки, известны налоговым органам и могут быть легко выявлены и установлены. Это, в свою очередь, будет выступать также в качестве направления противодействия налоговым правонарушениям.

Следующим направлением совершенствования в науке называется обязательное внедрение системы налогового мониторинга для всех без исключения налогоплательщиков [46, с. 313]. С данным предложением представляется правильным согласиться, поскольку, с помощью данной формы налогового контроля, которая осуществляется непрерывно, можно выявить и своевременно устранить нарушения в исчислении и выплате налогов, не дожидаясь налоговой проверки.

Л.И. Юзвович предлагает также усовершенствование личного кабинета налогоплательщика на цифровых ресурсах путем внедрения проверки загруженной налоговой декларации системой искусственного интеллекта, в случае обнаружения ошибок в документе, они должны быть выделены и предъявлены налогоплательщику для исправления. Если же декларация оформлена надлежащим образом, то она должна будет отправляться в налоговый орган [60, с. 596].

Автор также указывает на необходимость совершенствования программного обеспечения, используемого налоговыми органами: перевод принимаемых документов в электронный формат, проверка загруженного документа на корректность заполнения и исчисления системой искусственного интеллекта, что позволит сэкономить время сотрудника

налоговой инспекции, который сможет более пристальное внимание уделить другим аспектам проверки. Данные меры повысят производительность труда сотрудников налоговых органов и повысит количество камеральных проверок [60, с. 596].

И.Б. Романова формулирует такие направления совершенствования налогового контроля, как:

- «формирование и внедрение системы показателей, позволяющих объективно оценить эффективность мероприятий налогового контроля;
- совершенствование методической базы оценки отраслевого и территориального налогового потенциала;
- совершенствование информационно-аналитической составляющей деятельности региональных налоговых органов; в
- несение изменений в Налоговый кодекс РФ в части организационных и правовых основ деятельности налоговых органов;
- совершенствование процедур, связанных с применением административно-налоговых санкций» [46, с. 313].

Кроме того выше обозначенный автор указывает на необходимость разработки и внедрения метода ранжирования, который подразумевает систему отбора налогоплательщиков, которые могут являться потенциальными нарушителями [46, с. 313].

Зарубежные авторы в качестве направления совершенствования налогового контроля называют разработку и внедрение в систему налогового администрирования специальных автоматизированных информационных программ, которые отслеживали бы налоговые риски. По мнению данных авторов, такая система управления рисками выявляет потенциальные угрозы и реализует меры по предотвращению этих угроз. Это позволяет минимизировать возможный ущерб от неуплаты налогов [62, с. 77].

Другой автор указывает на необходимость реализации мер по перераспределению налоговой нагрузки без изменения основных налогов и

сборов. Также необходимо обновить критерии назначения выездной налоговой проверки, повысить профессиональную компетентность, налоговую культуру и грамотность сотрудников Федеральной налоговой службы [64, с. 46].

В заключении необходимо отметить, что для повышения эффективности и усовершенствования налогового контроля имеют значение все обозначенные направления, поскольку они будут результативными только в комплексе. Решение одной проблемы подразумевает решение другой, усовершенствование одного направления невозможно без усовершенствования другого. Усовершенствование порядка осуществления форм налогового контроля невозможно без внесения изменений в законодательство, без разработки и применения методик, позволяющих выявить налоговые риски.

На основании проведенного исследования основные направления совершенствования налогового контроля можно обозначить следующим образом:

- систематизация налогового законодательства, устранение пробелов и коллизий;
- закрепление более подробной и корректной регламентации порядка осуществления всех форм налогового контроля;
- закрепление в ч.1 ст. 82 НК РФ исчерпывающего перечня форм налогового контроля, что позволит налоговым органам осуществлять свою деятельность, направленную на выявление налоговых правонарушений только в установленной законом форме и не в какой иной;
- исключение дублирующих составов из КоАП РФ или в НК РФ либо полностью сосредоточить ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов в КоАП РФ или в НК РФ;

- внесение в НК РФ норм о порядке осуществления предпроверочного анализа и закрепление его в качестве одной из форм налогового контроля;
- закрепление в НК РФ понятия предпроверочного анализа, как формы налогового контроля, в рамках которой проводятся мероприятия, состоящие в оценке имеющейся информации о налогоплательщике, направленные на выявление факторов, сигнализирующих о наличии возможных налоговых правонарушений;
- усиление средств и методов противодействия и борьбы с коррупцией в налоговых органах;
- увеличение количества выездных налоговых проверок, но с законодательным закреплением требования о наличии достаточных данных полагать, что проверяемое лицо уклоняется от надлежащего исполнения требований налогового законодательства;
- создание единой информационной базы о выявленных налоговых правонарушениях, с указанием того, в чем именно оно выразилось, как было обнаружено, в рамках какой формы контроля выявлено и на какие собранные доказательства опиралась налоговая инспекция;
- обеспечение надлежащего уровня защиты информации о налогоплательщиках, хранящейся на электронных ресурсах, а также бесперебойное функционирование цифровых сервисов налогообложения;
- внедрение в качестве формы налогового контроля контрольной закупки;
- повышение уровня правовой грамотности населения, его налоговой дисциплины, а также упрощение доступа граждан к получению правовой информации.

## Заключение

Таким образом, можно отметить, что несмотря на наличие законодательного определения налогового контроля, в современной доктрине имеет место множество иных определений исследуемого понятия. Так, одни авторы сосредотачиваются на определении налогового контроля, как разновидности финансового контроля, другие дублируют законодательное определение, третьи определяют налоговый контроль, как мероприятия налоговых органов, четвертые - как инструмент государственного надзора. Так, одни авторы не учитывают субъекта осуществления налогового контроля; другие - не охватывают сущность данного явления, давая определение, более уместное для формы реализации налогового контроля.

На основании имеющихся определений понятия налогового контроля в современной доктрине, можно отметить, что сформировалось три основных подхода - системный (налоговый контроль как элемент финансового контроля), функциональный (налоговый контроль как деятельность налоговых органов) и процессный (налоговый контроль как совокупность мероприятий, направленных на обнаружение и предотвращение налоговых правонарушений).

Думается, что налоговый контроль представляет собой многоаспектное явление, каждый элемент которого отражает ту или иную сущностную характеристику исследуемого явления. Это говорит о необходимости учета всех основных аспектов при определении понятия налогового контроля.

На основании вышеизложенного, представляется целесообразным сформулировать понятие налогового контроля следующим образом: налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, осуществляемую в форме налоговой проверки, получения

объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), налогового мониторинга, а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Необходимо отметить, что налоговый контроль представляет собой часть финансового контроля и элемент налогового механизма. Это подчеркивается многими исследователями, при определении понятия налогового контроля.

Основными формами налогового контроля являются: налоговые проверки, получение объяснений плательщиков, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), мониторинг.

Что касается видов налогового контроля, то законодательство прямо не выделяет каких-либо классификаций данного явления. В современной науке приводятся различные виды и основания классификации налогового контроля. И хотя, данные классификации носят условный характер, они позволяют более детально уяснить сущность исследуемого явления. Выделяют такие виды налогового контроля, как: предварительный, текущий и последующий; комплексный и тематический; сплошной и выборочный; плановый и внеплановый; государственный и негосударственный; первоначальный и повторный; камеральный и выездной.

Основными методами налогового контроля называют фактический и документальный; комплексный и тематический; предварительный текущий и последующий.

Законодательное регулирование налогового контроля России осуществляется системно – Конституцией РФ, Налоговым Кодексом РФ, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», нормативно-правовыми актами органов региональной и местной власти, которые не должны противоречить НК РФ и Конституции РФ. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях закрепляет ряд составов

правонарушений, препятствующих осуществлению налогового контроля. Уголовный кодекс устанавливает ответственность за преступления в сфере налогов и сборов.

Еще одним элементом правового регулирования выступают Федеральные законы, посвященные регламентации отдельных видов налогов. Это, в частности, Федеральный закон «О налоге на сверхприбыль». Федеральные законы, посвященные специальным налоговым режимам, также составляют часть правового регулирования налоговой системы Российской Федерации и направлены на оказание дополнительной государственной поддержки физическим лицам, организациям и индивидуальным предпринимателям.

Важное значение в реализации положений налогового законодательства играет Постановление Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которое разъясняет особенности осуществления мероприятий налогового контроля.

Определенную роль в применении правовых аспектов налоговой системы играют письма Федеральной Налоговой Службы. И хотя, данные источники не устанавливают правовые нормы и носят разъяснительный характер, они оказывают непосредственное влияние на применение нормативно-правовых актов. К примеру Письмо ФНС № БС-4-21/12899 посвящено разъяснению порядка исчисления налога на имущество организаций. В рамках данного письма, ФНС систематизирует положения различных нормативных источников (НК РФ, ГК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ № 10/22), на основании которых производится исчисление налога на имущество.

Как видно, правовое регулирование налоговой системы в Российской Федерации представлено достаточно большим массивом правовых актов, что с одной стороны говорит о проработанности и детальной регламентации

исследуемого института, а с другой - создает сложности в правоприменении ввиду огромного количества нормативных актов разных уровней, к которым следует обращаться по одному и тому же вопросу. Ряд положений дублируются различными нормативными актами в налоговой сфере, что также отрицательно сказывается на процессе правоприменения.

ответственность за налоговые правонарушения представлена в трех отраслях права - налоговом, административном и уголовном. На основании этого можно говорить о трех видах ответственности за данный вид правонарушений - налоговой, административной и уголовной. Однако относительно налоговой ответственности в современной доктрине высказываются противоречивые позиции. В частности, она рассматривается, как вид административной. Думается, что, поскольку НК РФ содержит отдельную главу, посвященную налоговым правонарушениям с указанием санкций за каждое из приведенных деяний, то необходимо выделять налоговую ответственность в качестве самостоятельного вида юридической ответственности за налоговые правонарушения.

Налоговая ответственность за данный вид правонарушений представлена в виде штрафа. Административная - в виде предупреждения или штрафа. Уголовная - в виде штрафа, лишения права занимать определенные должности и заниматься определенной деятельностью, а также лишения свободы. Особенностью уголовной ответственности за налоговые преступления является то, что она предусмотрена за деяния, характеризующиеся наибольшей степенью общественной опасности. К примеру, за уклонение от уплаты налогов уголовная ответственность наступает, если невыплаченная сумма составляет крупный размер или особо крупный размер. Анализ судебной практики показывает, что предпочтительным наказанием за налоговые правонарушения является штраф.

Субъектом налоговой ответственности выступают физические лица, индивидуальные предприниматели и организации; субъектом

административной - физические и юридические лица; субъектом уголовной - исключительно физические лица.

Анализируя ответственность за налоговые правонарушения, нельзя оставить без внимания тот факт, что ряд налоговых и административных правонарушений в обозначенной сфере по сути дублируют друг друга, что создает неопределенность относительно того, какой вид ответственности следует применять.

Относительно наказаний за налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ и КоАП РФ можно отметить, что размеры штрафов являются очень незначительными, это говорит о том, что подобные санкции не являются надлежащим средством воздействия на правонарушителей и не являются эффективным средством противодействия налоговым правонарушениям.

В работе были проанализированы основные проблемы реализации налогового контроля, которые оказывают негативное влияние на эффективность мероприятий налогового контроля. Для оценки эффективности налогового контроля необходимо ориентироваться на два основных показателя - это уровень собираемости налога и уровень нарушений в выплате налога. В свою очередь, уровень собираемости налога взаимосвязан с эффективностью осуществления контроля за его уплатой, а уровень нарушений включает в себя эффективность мер, направленных на противодействие и борьбу с неуплатой или ненадлежащей уплатой налога. Ориентируясь на обозначенные показатели, можно отметить, что объем налоговых поступлений увеличился с 2019 до 2023 года, однако коэффициенты собираемости и эффективности в 2023 году снизились по сравнению с 2019 годом, что говорит о понижении уровня эффективности налогового контроля.

Основные проблемные моменты реализации налогового контроля можно сформулировать следующим образом:

- несовершенство правового регулирования (бессистемность правовых актов, наличие пробелов, коллизий);
- сосредоточение норм об ответственности за одни и те же деяния в НК РФ и КоАП РФ, неопределенность относительно того, какой вид ответственности применять;
- отсутствие четкой правовой регламентации осуществления некоторых форм налогового контроля (получение объяснения налогоплательщика, допрос свидетеля);
- открытый перечень форм налогового контроля, что создает предпосылки для нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков;
- низкий уровень правовой культуры и грамотности и низкий уровень налоговой дисциплины граждан;
- отсутствие правовой регламентации порядка проведения предпроверочных мероприятий;
- отсутствие законодательного закрепления конкретных критериев, которые позволяют установить то или иное налоговое правонарушение (неправомерное занижение налоговой базы путем использования юридическим лицом схемы дробления бизнеса, заключения фиктивных договоров);
- широкое распространение незаконного предпринимательства;
- сложность установления налоговых нарушений в отношении самозанятых граждан, использующих специальный налоговый режим;
- коррупция в налоговых органах, которые вместо того, чтобы надлежащим образом отреагировать на выявленные нарушения налогового законодательства налогоплательщиками, бездействуют взамен на материальное вознаграждение;

- угроза сохранности электронных данных налогоплательщиков и налоговых органов и несанкционированного доступа к ним;
- отставание правового регулирования налогообложения цифровой валюты.

На основании проведенного исследования основные направления совершенствования налогового контроля можно обозначить следующим образом:

- систематизация налогового законодательства, устранение пробелов и коллизий;
- закрепление более подробной и корректной регламентации порядка осуществления всех форм налогового контроля;
- закрепление в ч.1 ст. 82 НК РФ исчерпывающего перечня форм налогового контроля, что позволит налоговым органам осуществлять свою деятельность, направленную на выявление налоговых правонарушений только в установленной законом форме и не в какой иной;
- исключение дублирующих составов из КоАП РФ или в НК РФ либо полностью сосредоточить ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов в КоАП РФ или в НК РФ;
- внесение в НК РФ норм о порядке осуществления предпроверочного анализа и закрепление его в качестве одной из форм налогового контроля;
- закрепление в НК РФ понятия предпроверочного анализа, как формы налогового контроля, в рамках которой проводятся мероприятия, состоящие в оценке имеющейся информации о налогоплательщике, направленные на выявление факторов, сигнализирующих о наличии возможных налоговых правонарушений;
- усиление средств и методов противодействия и борьбы с коррупцией в налоговых органах;

- увеличение количества выездных налоговых проверок, но с законодательным закреплением требования о наличии достаточных данных полагать, что проверяемое лицо уклоняется от надлежащего исполнения требований налогового законодательства;
- создание единой информационной базы о выявленных налоговых правонарушениях, с указанием того, в чем именно оно выразилось, как было обнаружено, в рамках какой формы контроля выявлено и на какие собранные доказательства опиралась налоговая инспекция;
- обеспечение надлежащего уровня защиты информации о налогоплательщиках, хранящейся на электронных ресурсах, а также бесперебойное функционирование цифровых сервисов налогообложения;
- внедрение в качестве формы налогового контроля контрольной закупки;
- повышение уровня правовой грамотности населения, его налоговой дисциплины, а также упрощение доступа граждан к получению правовой информации.

## Список используемых источников и используемой литературы

1. Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков: автореф. дисс.... канд. юрид. наук. М., 2019. 26 с.
2. Ахтямова Ф.Ф. Тарасов А.А. Понятие и цели проведения налоговой проверки // E-Scio. 2021. № 8(59). С. 98-102.
3. Буханов А.С., Малая О.О. Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля: состояние и перспективы развития // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2021. № 9 (136). С. 36-40.
4. Быкова Н.Н. Классификация форм и методов налогового контроля в Российской Федерации // Карельский научный журнал. 2017. Т. 6, № 4(21). С. 141–144.
5. Галоян К.К., Зверева А.С. Вопросы эффективности мероприятий налогового контроля по налогу на добавленную стоимость // Наукосфера. 2024. № 4-1. С. 283-287.
6. Дажаева Л.Ю. Формы и виды налогового контроля // Современные научные исследования и разработки. 2018. Т. 3, № 4(21). С. 55-57.
7. Додонова К.В., Давыдова Э.И., Будагова С.П. Повышение эффективности налогового контроля как современная проблема налогообложения в России // Форум молодых ученых. 2020. № 10(50). С. 170-173.
8. Долгобаева Д.А. Формы налогового контроля: мониторинг как современная форма налогового контроля // Актуальные проблемы менеджмента, экономики и экономической безопасности: Сборник материалов Международной научной конференции. «Издательский дом «Среда», 2019. – С. 117-121.
9. Есикова Л.И. Понятие, сущность и формы налогового контроля в Российской Федерации // Молодой ученый. 2021. № 52(394). С. 107-110.

10. Жидких О.В. Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля // Человек, общество и культура в XXI веке: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. В 5-ти частях. Белгород: Общество с ограниченной ответственностью Агентство перспективных научных исследований, 2017. С. 88-93.
11. Забаренко Ю.А. Налоговый контроль как вид финансового контроля: понятие и формы // Право Донецкой Народной Республики. 2021. № 2(22). С. 21-28.
12. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 28.12.2022) «О налоговых органах Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов, № 1, 1992.
13. Законопроект № 577655-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/577665-8>. (Дата обращения: 19.11.2024).
14. Ильин А.В. О проблеме неполного исчисления налогов налоговыми органами в ходе налогового контроля // Вестник университета. 2020. № 5. С. 186-192.
15. Казанкова, Т.Н., Павлова А.С. Налоговый контроль, как вид внутреннего государственного финансового контроля // Современные научные исследования и разработки. 2017. № 5(13). С. 158-162.
16. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 30.05.2022 № 88а-11978/2022. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online>. (Дата обращения: 21.11.2024).
17. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Собрание Законодательства РФ. 2020. № 50. Ст. 8073.
18. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 22.04.2024) // Собрание законодательства РФ, 07.01.2002, № 1 (ч. 1), ст. 1.

19. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник для академического бакалавриата. Москва: Юрайт, 2019. 464 с.
20. Крылова Д.Э., Ахмадеев Р.Г., Морозова Т.В., Зверева А.О. Исследование влияния цифровизации экономики на эффективность налогового контроля // Экономические системы. 2021. Т. 14, № 1. С. 48-57.
21. Кутузова К.Ю. Понятие налогов, их виды и функции на современном этапе // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2015г. № 2(7). С.162-168.
22. Левшукова О.А. Гандилян А.С. Отличительные особенности проведения камеральных и выездных налоговых проверок // Ермен. Global. 2023. № 40. С. 15-22.
23. Михайлова Е.А. Проблемы правового регулирования налогового контроля // Молодой ученый. 2022. № 9(404). С. 88-91.
24. Мергенов Д.А. К вопросу о понятии налогового контроля // Новые импульсы развития: вопросы научных исследований. 2020. №1-2. С. 34-38.
25. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 23.03.2024) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
26. Напсо М.Б. Теоретические подходы к определению налога и сбора: экономико-правовой аспект // Журнал российского права. 2017г. №4. С. 91-101.
27. Орлова В.А., Мелентьева О.В. Сущность и принципы государственного налогового контроля // Торговля и рынок. 2019. Вып. 3, Т. 1. С. 199–210.
28. Письмо ФНС № БС-4-21/12899 от 12 ноября 2024 г. «О применении порядка исчисления налога на имущество организаций на основании сведений, представленных в соответствии с пунктом 9.5 статьи 85 Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: <https://student2.consultant.ru/>. (Дата обращения: 14.11.2024).

29. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: учебн.пособие. М., Юрайт-Издат, 2012г. 362 с.

30. Попова Ю.Е. К вопросу о конституционной обязанности платить фискальные сборы неналогового характера // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. 2016. №3. С. 419-422.

31. Постановление Пленума Верховного Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: URL: <https://student2.consultant.ru/cgi/online.cgi?req>. (Дата обращения: 21.10.2024).

32. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ, № 1, январь, 2020.

33. Постановление мирового судьи судебного участка № 32 Свердловского судебного района г. Костромы от 08 июня 2017 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/magistrate/doc/lm1TzjJtr1T>. (Дата обращения: 15.11.2024).

34. Постановление мирового судьи судебного участка № 1 Первомайского судебного района г. Новосибирска от 11 июля 2017 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/magistrate/doc/JVmN2bDELJrR>. (Дата обращения: 15.11.2024).

35. Постановление Одиннадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 06.03.2024. по делу № А65-30097/2023. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/kAnJIZ3mgi6K/> (Дата обращения: 20.11.2024).

36. Постановление Арбитражного суда Северо-кавказского округа от 15 марта 2024 года по делу № А32-21790/2022. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/eA5FGkS5ZaYJ/> (Дата обращения: 20.11.2024).

37. Постановление Арбитражного суда Хабаровского края от 28 февраля 2024 года по делу № А73-4854/2023. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/uAMcVbAe8hZ4> (Дата обращения: 20.11.2024)

38. Постановление Одиннадцатого Арбитражного Апелляционного суда города Самары от 05.03.2024. по делу № А55-31191/2022. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/LMAkIMba7wo7/> (Дата обращения: 20.11.2024).

39. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда города Самары от 01.06.2022 № 05АП-2411/2022 по делу № А51-364/2022. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online>. (Дата обращения: 21.11.2024).

40. Приговор Симоновского районного суда города Москвы от 22 ноября 2016 года [Электронный ресурс]. URL: <https://mosgorsud.ru/rs/simonovskij/services/cases/kas/detail> (Дата обращения: 15.11.2024).

41. Приговор Басманного районного суда города Москвы от 12 января 2018 года [Электронный ресурс]. URL: <https://mosgorsud.ru/rs/basmannij/services/cases/kas/detail> (Дата обращения: 15.11.2024).

42. Приговор Мещанского районного суда города Москвы от 30 апреля 2020 года [Электронный ресурс]. URL: <https://mosgorsud.ru/rs/meschanskij/services/cases/kas/detail> (Дата обращения: 15.11.2024).

43. Решение Нагатинского районного суда города Москвы от 18 сентября 2023 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://mosgorsud.ru/rs/nagatinskij/services/cases/kas/details/73855250-1415-11ee-8e4c-258b51b3e4e5>. (Дата обращения: 15.11.2024).

44. Решение Арбитражного суда Приморского края от 14 марта 2024 года. [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/qIe9diH1cB5L/> (Дата обращения: 20.11.2024).

45. Решение Псковского областного суда от 22.11.2021 № 21-268/2021, 12-154/2021. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (Дата обращения: 21.11.2024).

46. Романова И.Б., Нуретдинова Ю.В., Цыганцова А.С. Проблемы налогового контроля в системе налогового администрирования // Модернизация образования в условиях технологических и цифровых нововведений: теория и практика: материалы XL Всероссийской научно-практической конференции. Ростов-на-Дону: Южный университет (ИУБиП), 2021. С. 311-314.

47. Сименко И.В., Бредихина О.А. Компаративный анализ понятия налоговый контроль // Вестник института экономических исследований. 2022. №1 (25). С. 88-93.

48. Солодова Л.А., Миронова И.Б. Налоговый контроль: тенденции, проблемы, пути решения // Теория и практика финансово-кредитных отношений в России: идеи молодых учёных-экономистов. Хабаровск: РИЦ Хабаровский государственный университет экономики и права, 2021. С. 90-97.

49. Спрожицкая Е.Н., Григорян Ж.Г. Понятие налоговых проверок, их разновидности и особенности // III Махмутовские чтения. Управление социально-экономическим развитием региона в условиях внешних вызовов : Сборник научных трудов Международной научно-практической конференции. Уфа: Мир печати, 2024. – С. 735-742.

50. Тайбулатова А.У., Абдугамидова А.Х., Курбанова У.А. Совершенствование налогового контроля в Российской Федерации // Журнал прикладных исследований. 2022. №6. С. 207-212.

51. Тананыкина Я.Г. Формы и виды налогового контроля // Таможенное администрирование и экономическая безопасность в цифровой экономике: материалы всероссийской научно-практической конференции. Брянск: Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского, 2019. – С. 657-660.

52. Топалова Е.И., Шолохова Т.А. Налоговый контроль: понятие, виды, основные цели и задачи // Инновационные научные исследования. 2021. № 3-2(5). С. 72-77.

53. Тютин Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание девятое, переработанное и дополненное). 2021 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://demo.garant.ru/#/document/77243147/paragraph/3187/doclist>. URL: (Дата обращения: 04.11.2024).

54. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.10.2024) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, № 25, ст. 2954.

55. Федеральный закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ (ред. от 29.10.2024) «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» // Собрание законодательства РФ, 28.02.2022, № 9 (часть I), ст. 1249.

56. Федеральный закон «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Собрание законодательства РФ, 03.12.2018, № 49 (часть I), ст. 7494.

57. Федеральный закон от 04.08.2023 № 414-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О налоге на сверхприбыль» // Собрание законодательства РФ", 07.08.2023, N 32 (Часть I), ст. 6146.

58. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 12.12.2023) «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ, 12.12.2011, № 50, ст. 7344.

59. Чернышова В.Ю. Содержание и правовая регламентация ответственности за правонарушения в налоговой сфере // NovaUm.Ru. 2021. № 34. С. 104-106.

60. Юзвович Л.И., Львова М.И. Совершенствование и тенденции налогового контроля в Российской Федерации // Московский экономический журнал. 2022. №10. С. 591-605.

61. Юсупов У.В., Шнайдерман А.В. Проблемы налогового контроля в РФ // Теория и практика современной науки. 2021. №12 (78). С. 300-302.

62. Tyono Amas Noer, A. Tax Control Framework In Tax Management Based On Tax Risk Management Control // International Journal of Scientific and Research Publication. 2022. Vol. 12, No. 1. P. 76-81.

63. Salmina S.V., Tufetulov A.M., Nasyrova V.I., Khafizova A.R. Foreign experience in the individuals tax control // 3C TIC. 2019. No. S10. P. 286-299.

64. Shor I.M., Belova S.N., Mikhaylova N.A. Problematic aspects in the Russian federation tax control development // Revista Turismo Estudos & Práticas. 2020. No. S5. P. 46.

65. Aksenova A.A., Konovalenko I.E. Tax compliance control as a protection method against tax risks in business // Education Excellence and Innovation Management: A 2025 Vision to Sustain Economic Development during Global Challenges: Proceedings of the 35th International Business Information Management Association Conference (IBIMA), Seville, Spain, 01–02 апреля 2020 года. – Seville, Spain: International Business Information Management Association (IBIMA), 2020. P. 2343-2349.

66. Shevchuk, O.A. Taxation forms and methods of tax control // Економічний часопис-XXI. 2013. No. 1-2-1. P. 73-76.

## Приложение 1

### Коэффициент эффективности НДС в России в 2019-2023 годах, в миллиардах рублей [5, с. 384]

Показатель	2019	2020	2021	2022	2023
Поступления по НДС	4 257,8	4 268,6	5 479,3	6 489,4	7 182,4
Налоговая база по НДС	47 436,2	47 779,1	56 777,9	67 050,5	76 358,4
Основная ставка по НДС, %	20	20	20	20	20
Коэффициент эффективности, %	44,9	44,7	48,3	48,4	47,0
Коэффициент собираемости, %	98,8	97,0	97,9	95,7	97,7

## Приложение 2

### Выездные налоговые проверки [5, с. 286]

Показатель	2019	2020	2021	2022	2023
Количество ВПП	7028	6125	10939	10425	5922
Количество ВПП, выявивших нарушения	1201	941	1846	1985	1050
Доля результативности ВПП, %	78,9	78,9	86,3	89,8	92,2
Размер доначислений по ВПП, млрд. руб.	152,0	130,8	390,5	603,5	314,8