

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)

40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Государственно-правовая

(направленность (профиль)/специализация)

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (ДИПЛОМНАЯ РАБОТА)**

на тему Конституционно-правовое регулирование конституционной  
обязанности платить налоги и сборы

Студент

Д.Ю. Зязев

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

к.ю.н., В.В. Романова

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

## Аннотация

Тема выпускной квалификационной работы: конституционно-правовое регулирование конституционной обязанности платить налоги и сборы.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы заключается в неугасающем интересе на законодательном и исполнительном уровне. Конституционный суд РФ, Верховный суд РФ неоднократно выносили судебные акты, направленные на соблюдение баланса прав и обязанностей между частным и публичным правом, регулярно поднимается проблематика понятия обязанности уплаты законно установленных налогов, злоупотребление правом и грани дозволенности как со стороны государства в лице фискальных органов, так и со стороны налогоплательщиков.

Целью работы является формирование ключевых компетенций формирования понимания и умения применять нормы налогового права, определять грани дозволенного законодателем в вопросах налогообложения и умение реализовывать права и обязанности в налоговых правоотношениях.

Задачи:

- рассмотреть исторические и теоретические аспекты развития налоговой системы, роль государства в формировании налогов и сборов;
- проанализировать ключевые компетенции органов исполнительной власти в вопросах налогообложения;
- определить нормативно-правовую базу, используемую для регламентации налоговых правоотношений;
- проработать проблематику вопросов регламентации деятельности по реализации государственной политики налогообложения в РФ;
- разработать предложения и пути решения проблем налогообложения: пределы дозволенного в налоговом праве, злоупотребление правом.

Дипломная работа состоит из введения, трёх глав, заключения и списка используемой литературы и используемых источников.

## Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические аспекты развития налогообложения в РФ .....	7
1.1 Историко-правовой аспект формирования налогообложения в Российской Федерации.....	7
1.2 Ключевые компетенции исполнительных органов власти РФ в вопросах налогообложения.....	24
Глава 2 Правовое обеспечение деятельности по налогообложению в РФ .....	30
2.1 Нормативно-правовое обеспечение налоговой системы.....	30
2.2 Налоговые орган РФ и их роль в вопросах налогообложения...	38
Глава 3 Проблемы и пути совершенствования нормативно-правовой базы налогообложения РФ .....	51
3.1 Проблемы налогового администрирования .....	51
3.2 Проблемы досудебного и судебного регулирования налоговых споров РФ и пути их совершенствования .....	64
Заключение .....	70
Список используемой литературы и используемых источников.....	73

## Введение

Актуальность темы раскрывается в научно-практическом интересе к вопросам проблематики регулирования правоотношений между субъектами налоговых правоотношений, в частности между налогоплательщиком и налоговым органом, выработка государственной политики в области регулирования налоговых правоотношений и пополнения бюджета несет в себе неугасающий интерес на законодательном и исполнительном уровне. Конституционный суд РФ, Верховный суд РФ неоднократно выносили судебные акты, направленные на соблюдение баланса прав и обязанностей между частным и публичным правом, регулярно поднимается проблематика понятия обязанности уплаты законно установленных налогов, злоупотребление правом и грани дозволенности как со стороны государства в лице фискальных органов, так и со стороны налогоплательщиков. Тема также актуальна вследствие внедрения цифровых технологий в налоговые правоотношения, такие как: сдача отчетности, автоматизация процессов по налоговому контролю в масштабах цифровизации экономики страны и государственных функций.

Целью работы является формирование ключевых компетенций формирования понимания и умения применять нормы налогового права, определять грани дозволенного законодателем в вопросах налогообложения и умение реализовывать права и обязанности в налоговых правоотношениях.

Задачи настоящей работы:

- проработать исторические и теоретические аспекты развития налоговой системы, роль государства в формировании налогов и сборов;
- проанализировать ключевые компетенции органов исполнительной власти в вопросах налогообложения;
- определить нормативно-правовую базу, используемую для регламентации налоговых правоотношений;

- проработать проблематику вопросов регламентации деятельности по реализации государственной политики налогообложения в РФ;

- разработать предложения и пути решения проблем налогообложения: пределы дозволенного в налоговом праве, злоупотребление правом.

Объектом научного исследования является результат деятельности налогоплательщика, то есть налоговые последствия в виде уплаты налога, непосредственно налоговые правоотношения, направленные на возникновение обязанности на уплату налога и права у государства на взимание налога.

В качестве методов сбора и обработки информации использованы методы сбора фактического материала по теме исследования (научные статьи, законодательство РФ, материалы судебной практики, материал легального толкования права исполнительными органами власти в разъяснительных письмах и инструкциях), методы теоретической интерпретации собранного материала, исторический метод для понимания процессов развития налогообложения РФ.

Под научной гипотезой настоящей работы рассмотрим проблематику принципа добросовестного налогообложения и понятие нарушения пределов дозволенного со стороны налогоплательщиков.

Обосновывая выбор источников налоговых правоотношений следует отметить, что ключевым документом в вопросах налогообложения является Конституция Российской Федерации, Налоговый Кодекс Российской Федерации, материалы судебной практики Конституционного суда РФ и Верховного суда РФ, формирующие направление устойчивого развития механизмов государственного регулирования вопросов налогообложения и пополнения бюджетной системы РФ налогами с целью обеспечения непрерывности исполнения государством своих социально-экономических обязанностей и обеспечение текущей деятельности государственности.

Научно-теоретические аспекты имеют хорошую степень научной проработанности и отражены в работах у следующих научных деятелей:

О.А.Авдеевой, Е.В. Знамеровского, А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С.Губенко, И.А. Цинделиани, С.В. Бажанова, Д.В. Тютин. Теоретический аспект темы хорошо проработан и освещен. Практическая сторона работы имеет также достаточную степень проработки и хорошо освещена в судебной практике.

Композиционная особенность работы раскрывается в последовательности раскрытия информации от исторических аспектов формирования налоговой системы дореволюционной России, период советского времени, налогообложение в военное время, коллективизация, времена нэпа, теоретических аспектов формирования налогообложения до практики применения и регламентации практической направленности осуществления налоговых прав и обязанностей субъектами правоотношений. В работе поднимается проблематика добросовестного поведения налогоплательщика, вопросы злоупотребления налоговыми правами и проблема пределов налогового контроля со стороны государства.

# Глава 1 Теоретические аспекты развития налогообложения в РФ

## 1.1 Историко-правовой аспект формирования налогообложения в Российской Федерации

Национально-правовая история Отечества является основой формирования потребности осознания тенденций развития государственности. Актуальность рассматриваемого вопроса раскрывается в возникшей необходимости обладания знаниями о Родном государстве, формирования понимания правовых основ формирования бюджета РФ. Бюджет как основной источник, на фоне нестабильности мировых рынков цен на углеводород и нефть, становятся налоги, которые претерпели многослойную надстройку, прежде чем сформировалась четко регламентированная стабильная нормативно-правовая база по вопросам налогообложения и регламентации поведения государства и налогоплательщиков. Становлению процессов развития правового обеспечения деятельности по налогообложению способствовал исторический практикум, наработанный с XIV века.

Исходя из документально подтвержденного письменного доказательства, сохранившегося до настоящего времени в научном сообществе историки-правоведы сошлись во мнении, что история налогообложения России начитается с «Лаврентьевской летописи» датированной 1377 годом, которая в настоящее время входит в золотой фонд культурного наследия России.

Летопись издана на Руси с целью объединения нации в борьбе с монгольским игом накануне Куликовской битвы. Проводимая на Руси политика требовала мобилизации средств для пополнения казны на содержание обороны государства и поддержку его органов правления.

Касаемо историко-правового аспекта «Лаврентьевская летопись» имеет также упоминание о налогах еще до периода образования Руси как

государства. Согласно листов 6–7 «Лаврентьевской летописи» первое упоминание о налогах можно относить описанный факт взыскания дани полян хазарам мечами, а также упоминание о взыскании дани варягам и хазарам от племен, населявших Восточную Европу в 859 году [89].

В «Лаврентьевской летописи» на листе 7 задокументировано образование нового государства Русь: «В год 6370 (862). Изгнали варяг за море и не дали им дани, и начали сами собой владеть. И не было среди них правды, и встал род на род, и была у них усобица и стали воевать сами с собой. И сказали они себе: «Поищем себе князя, который бы владел нами и судил по праву». И пошли за море к варягам, к Руси. И овладел всею властью один Рюрик, и стал раздавать мужам своим города - тому Полоцк, этому Ростов, другому Белоозеро» [89].

Также Лаврентьевская летопись содержит ссылки на взимание дани с народов Царьграда при походе Аскольда и Дира в 866 году, правления византийского императора Василия I в 868 году, по мере расширения границ Руси под княжеством Олега в 879, 882 – 885 годах данью обложены населения вновь примкнувших территорий. Дань уплачивалась натурой (мёдом, мехом, хлебом, рыбой, реже кожаными деньгами), что связано с дефицитом драгоценных металлов на территории Руси. Отметим, что единицей налогообложения является дым (дом, домохозяйство сельскохозяйственной деятельности, земля).

Таким образом, сформировалось новое государство Русь, потребность в налогах только возрастала и основным источником налогов явилась дань, в основном взимаемая натурой, то есть продуктами необходимыми государству на содержание армии.

Следующим памятником права России является «Русская правда» 1016 года, действовавшая в период XV—XVI веков. Рассматривая ценность памятника права «Русская правда» касаясь историко-правовых аспектов налогообложения следует обратить внимание на статьи 96 и 97 Пространной редакции источника: «96. А это <пошлины> при закладке городских



укреплений. А это пошрины строителю городских укреплений: при закладке городни взять куну, а при окончании - ногату; а на корм, и питье, и мясо, и рыбу - 7 кун на неделю, 7 хлебов, 7 уборков пшена, 7 луконов овса на 4 коней; брать же ему столько, пока не будут построены городские укрепления; солода пусть дают 10 луконов один раз <на все время работы>.

97. О строителях мостов. А это пошрины строителю мостов: когда он построит мост, пусть возьмет по ногате за 10 локтей <моста>; если будет чинить старый мост, то сколько починит пролетов, взять ему от пролета по куне; а ехать строителю мостов самому с отроком на двух конях, <брать> 4 луконов овса на неделю, а есть — сколько хочет»[9].

Следующим витком историко-правового аспекта развития налогообложения в России является захват Руси под монголо-татарское иго. Содержательным свидетельством описания событий тех лет является историческая повесть Казанская история 1564 - 1566 годов: «И с того времени покорился великий князь Ярослав Всеволодович Владимирский и начал платить дань царю Батю в Золотую Орду» [5].

Русские княжества были обложены данью в пользу Монгольской империи (а после ее распада Золотой орде) в период 1243–1480 годах.

С 1598 года по 1613 год (смутное время на Руси) и в плоть до эпохи преобразования, проводимого Петром I, находившемся во главе государства с 1689 года по 1725 года действовало прямое обложение закрепившее не только как и ранее сборы в натуральном выражении, денежными средствами, но и вводятся личные повинности.

Судебник 1550 года полностью отменил предоставление освобождения от налогообложения в казну государства, а также аннулировал ранее предоставленные преференции, тем самым обложив налогом все домохозяйства и всё податное население.

Соборное уложение 1649 года закрепляет крепостное право, обязывает платить налоги торговцев, которые осуществляли деятельность по торговле и не попадали под категорию налогоплательщиков того времени, так как не

осуществляли деятельность в области сельского хозяйства. Вводятся налоги за крепостные души. Вводятся различные единицы налогообложения для крестьян, работающих на земле, бояр, церкви. Наращивание армии, военно-морского флота требовало от государства больших расходов, чем имела казна и тогда Петром I вводятся с 1704 года дополнительные сборы: конный, мельничный, пчельный, поземельный и многие другие. В 1724 году вводится подушный налог, кроме того, крестьяне платили дополнительно еще и оброк.

В период с XV века до середины XVII на Руси для целей налогообложения использовались «Писцовые книги», представляющие собой подробные описи домохозяйств, земли и имущества феодалов.

19 февраля (3 марта) 1861 года происходит реформа крестьянства, связанное с отменой крепостного права, формируется новый вид налоговых поступлений «выкупные платежи», состоящая в своей основе из платы за землю и платы за труд крестьян. Данный платеж являлся основным источником пополнения казны государства и действовал до 1907 года. Отмена выкупных платежей с крестьян существенно повлияло на казну вогнав ее в убыток, сложившийся дефицит пришлось покрывать реформами и новыми налоговыми платежами, специфика которых вводилась к предпосылкам земельного налога.

В 1862 году установлены дополнительные сборы с земли. С 1867 года добавляются сборы государственные и земские. В 1875 налогообложению подлежат все земли кроме государственных. С 1865 года не взимается подушный налог с нетрудоспособных.

12 марта 1903 года отменяется круговая порука, действующая как форма солидарной ответственности по уплате налогов отдельными коллективами и домохозяйствами.

Первая мировая война 1914 года внесла свои коррективы в потребности государства, что привело в свою очередь к увеличению ставок земельного налога и введением в действие прогрессивной шкалы подоходного налога.

Проведя февральскую революцию Временное правительство ощутило нехватку средств к существованию государства и 28.10.1918 изъяты средства у населения на нужды Красной Армии.

Уже 30.10.1918 года введен натуральный налог для обложения сельских хозяев, начинается классовая борьба. Данный налог носит индивидуализированный характер, чаще всего несет в себе социальную несправедливость и изымает все излишки у крестьян, данное обложение нашло продолжение введением с 11.01.1919 года продовольственной разверстки, которая была заменена 21.03.1921 года натуральным налогом. В качестве органа ответственного за нормативно-правовое обеспечение об отдельных натуральных налогах установлен Совет Народных Комиссаров. Особенностью такого налогообложения была прогрессивная шкала.

Согласно декрету Совета Народных Комиссаров от 21.04.1921 «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масленичные семена» установлено: «2. Размер налога определяется для каждого хозяйства в отдельности и исчисляется по количеству пашни и числу едоков в хозяйстве и по урожаю в данной местности» [18].

Ставка налога обусловлена натуральным выражением и является прогрессивной, зависит от количества едоков и размера пашни, предусмотрена замена ржи и пшеницы на гречиху, горох, фасоль, чечевицу, овес, ячмень, полбу, просо, кукурузу. Освобождение от налога предусмотрено для хозяйств с размером пашни менее одной десятины. При этом граждане несут личную и имущественную ответственность в установленном административном и судебном порядке.

Ввиду необходимости обеспечения государственной безопасности и обеспечения продовольственных резервов в советское время вводятся аналогичные вышеуказанному налоги на иные продовольственные и сельскохозяйственные товары. Следует рассмотреть их более подробно, так как они представляют историко-правовой аспект налогообложения в послереволюционной России.

Согласно декрету Совета Народных Комиссаров от 21.04.1921 «О натуральном налоге на молочные продукты» установлено: «1) Установленная на 1921 г. по РСФСР, за исключением Украины и Туркестана, обязательная поставка в порядке разверстки коровьего масла в размере 3.441.000 пудов заменяется налогом на молочные продукты в количестве 2.200.000 пудов, в переводе на топленое масло» [19]. Налог устанавливался по прогрессивной шкале, то есть, чем больше излишков (в данном случае коров), тем больше продукции необходимо сдать государству. В качестве альтернативы молока налог можно было сдавать топленным маслом произведенным самим хозяйством подлежащим налогообложению. От налога полного освобождения не было, неплательщиками выступали те граждане, которые не имели коров. При этом по налогу предусмотрена льгота для граждан имеющих детей в возрасте до пяти лет, освобождение составляло по одной третьей от норматива на каждого ребенка до пяти лет. При этом законом предусмотрено, что граждане сдавшие молочную продукцию по разверстке 1921 года уменьшают норму сдачи натурального выражения налога на размер сданных ранее молочных продуктов. Отметим, что налог на хлеб, картофель и масленичные семена не имел таких персональных налоговых вычетов и взимался в уменьшенном в два раза размере по сравнению с продовольственной разверсткой 1921 года, но вычет был предоставлен по территориальному признаку губерниям, а не конкретным гражданам, что привело к двойному налогообложению и нарушению принципа справедливого налогообложения.

Декретом Совета Народных Комиссаров от 21.04.1921 «О натуральном налоге на яйца» установлены следующие условия налогообложения: «1. Установленная на 1921 г. обязательная поставка, в порядке разверстки куриных яиц в размере 682.700.000 штук заменяется на всей территории РСФСР яичным налогом, размер коего на 1921 г. определяется в 400.000.000 штук» [20]. Из представленного фрагмента закона следует, что не подлежит налогообложению хозяйства с объемом кур менее 20, а также декоративно-племенные хозяйства. В системе налогообложения действует

вычет на ранее сданные продукты по продовольственной разверстке 1921 года. Нормы налогообложения снижены порядка 30% по сравнению с продразверсткой 1921 года. Ответственность установлена для граждан как личная и имущественная в административном и судебном порядке.

Аналогично в 1921 году были введены такие налоги в натуральном выражении на шерсть (Декрет СНК от 10.05.1921 года [14]), на табак (Декрет СНК от 11.05.1921 года [16]), на продукт огородничества и бахчеводства (Декрет СНК от 31.05.1921 года [23]), на продукты пчеловодства (Постановление Совета Труда и Оборона от 03.06.1921 года [69]), натуральный мясной налог (Декрет СНК от 14 июня 1921 года [17]), на льняное и пеньковое волокно (Декрет СНК от 10.05.1921 года [15]), на кожевенное сырье (Декрет СНК от 09.08.1921 года [13]), на пушнину (Декрет СНК от 25.08.1921 года [22]).

Все вышеперечисленные натуральные налоги имели сложности в сборе, имели высокие накладные издержки, связанные со сбором, хранением, перемещением натуральных налогов, что привело в последствии к необходимости их отмены и реформирования системы налогообложения. Кроме того, взимание налога в натуральной форме привело к нехватке денежных средств в государственном бюджете, планирование поступлений в натуральном выражении тормозило развитие денежно-кредитных, товарообменных процессов.

Впоследствии на 1922–1923 год раздробленность натуральных налогов была заменена на единым натуральным налогом на продукты сельского хозяйства. Систематизированный налог был введен Декретом Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 17.03.1922 № 284, Совета Народных Комиссаров от 17.03.1922 № 284 [10]. Особенность налогообложения единым налогом предусматривала гибкую систему обмена одной натуральной продукции на другую для целей уплаты налога, группировало хозяйства по площади пашни (объема сенокоса, скота), производственной мощности. Срок уплаты налога определен немедленно

после уборки урожая. Предусмотрена личная и имущественная ответственность граждан, не уплативших налог. Закон предусматривал льготы для семей, чьи родственники являются военнослужащими Красной армии и флота, курсантами военных училищ, а также семьи пострадавшие от действий белогвардейцев в борьбе за советскую власть. Перечень льгот достаточно обширен и представлен не только с указанием конкретных категорий граждан, но и по территориальному признаку с учетом особенности плодородности и засушливости территории, не урожайности.

Учитывая, что налог взимался в натуральном выражении, а потребности государства в денежных средствах возрастала и тормозило развитие экономики страны, время требовало переход на денежное налогообложение.

В качестве первой попытке перейти на денежное налогообложение государством вводятся новые налоги. Введены трудовые и гужевые повинности, установленные Декретом Совета Народных Комиссаров от 22.11.1921 «Об осуществлении периодических трудгужевых повинностей на началах трудгужевого налога». Согласно закона «трудгужналогом облагается все трудоспособное население обоего пола в возрасте: мужчины от 18 до 50 лет, женщины от 18 до 40 лет и принадлежащий ему рабочий скот (лошади, верблюды, олени и волы) с необходимым гужевым транспортом и инвентарем» [21]. Аналогичный налог введен Декретом Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 11.02.1922 № 167 «Об общегражданском налоге для оказания помощи голодающим и на усиление средств по борьбе с эпидемиями» [11]. Данным налогом обложены трудоспособные граждане всех полов с учетом возрастного ценза, а именно мужское население в возрасте от 17 до 60 лет, женское население в возрасте от 17 до 55 лет, действует обширная система льготных категорий освобожденных от налогообложения, в частности: красноармейцы, милиционеры на службе, учащиеся государственных образовательных учреждений, домохозяйки обслуживающие семьи из 5 и более человек, лица

получатели социальных пособий, матери с одним и более детьми в возрасте до 14 лет, территориально не облагаются неурожайные регионы 1921 – 1922 годов, ставки налога представлены в твердом размере и составляют с каждого гражданина от 50 копеек до 1,5 рублей в довоенном золотом исчислении, при этом в случае неуплаты в срок взыскивается недоимка в размере 100% от суммы неуплаченного налога, в случае принудительного взыскания в трехкратном размере недоимки. Многосемейным гражданам по соответствующим ходатайствам может быть предоставлена скидка в размере 25 копеек в довоенном золотом исчислении с каждого третьего члена семьи. Налог имел целевое направление на борьбу с эпидемиями и бедностью. Постановление Народного Комиссариата по Финансовым Делах от 05.09.1922 № 713 «Правила введения денежного подворного налога вне городских поселений для удовлетворения местных нужд». Данные правила введены для взимания налога по территориальному принципу с разбивкой плановых показателей на конкретные селения и индивидуальные хозяйства с учетом индивидуальных показателей производственных и сельских мощностей, волостные финансовые отделы взыскивали налоги, предварительно разослав извещения каждому плательщику индивидуально по имеющимся в районном органе власти информации о хозяйстве [56].

Декретом ВЦИК, СНК РСФСР от 10.05.1923 «Об едином сельскохозяйственном налоге в районах скотоводческих хозяйств» отменены единый натуральный налог, трудгужналог, общегражданский налог, подворно-денежный налог [12]. Налог взыскивался в смешанной форме, как в денежной, так и в натуральной. Ставки налога являлись дифференцированными (с учетом группы налогоплательщика, количества едоков, земли, ее плодородности). Налог имеет обширный перечень льгот направленных на развитие отрасли сельского хозяйства и внедрения новых культур.

Смешанная форма взыскания не позволила наполнить бюджет страны ожидаемыми поступлениями денежных средств, так как

сельхозпроизводителям проще рассчитываться с государством в натуральном выражении. Касаемо обложения граждан, налог действовал как подоходный. Декретом ЦИК СССР, СНК СССР от 30.04.1924 «О введении в действие Положения о едином сельскохозяйственном налоге» введены налоговые обязательства на 1924-1925 года» [24]. Законом расширен перечень льгот для малоимущих хозяйств, введены коэффициенты для разных хозяйств, основной единицей налогообложения является десятина пашни, сенокосы, скот, доходы граждан облагались по установленным таблицам с коэффициентами. Налог взыскивался в денежном выражении.

Последующие акты, регулирующие налогообложение по своей сути расширяли коэффициенты дифференцированных значений ставок налогообложения и группировали налогоплательщиков. С учетом специфики планирования бюджета налог планировался на период два года, в связи с чем постоянно издавались нормативные акты по вопросам налогообложения на 1925-1926 гг. - Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 07.05.1925 «Об утверждении Положения о едином сельско-хозяйственном налоге на 1925 - 1926 год» [74], 1926-1927 гг. - Постановление ЦИК СССР от 25.04.1926 «Об утверждении Положения о едином сельско-хозяйственном налоге на 1926 - 1927 год» [72], 1927-1928 гг. - Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 02.04.1927 «О введении в действие Положения о едином сельско-хозяйственном налоге» [73], 1929-1930 гг. - Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 20.02.1929 «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге» [76], 1930 г. - Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 23.02.1930 «О введении в действие положения о едином сельско-хозяйственном налоге» [77], 1931 г. - Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 29.03.1931 «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге на 1931 г.» [79], 1932 г.-Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров от 19.11.1932 года [75], 1933 г. - Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров от 26.05.1933 года [78]. Период с 1934 года по 1938 год существенных изменений в вопросах налогообложения



не претерпел и основывался на положениях схожих с ранее действовавшими нормами на 1933 год, корректировались лишь коэффициенты таблиц ставок и льготные категории налогоплательщиков. Основное направление налогообложения с 1931 по 1938 года было направлено на борьбу с кулаками. С 1932 года колхозы сдавали отчетность для налогообложения.

Ценность с позиции нормативного новшества того времени представляет Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров от 09.01.1931 года «О единовременном сборе на хозяйственное культурное строительство в сельских районах» преамбула закона имеет четкое указание на целевое назначение: «Народно-хозяйственный план на 1931 года ставит громадные задачи по подъему сельского хозяйства и особенно по подъему сельского хозяйства на основе строительства совхозов, колхозов и машинотракторных станций» [70]. Согласно указанному акту введены повышенные ставки для кулацких и индивидуальных хозяйств с обложением до 100% излишков, введены льготы в виде освобождения от налогообложения для рабочих и служащих, не имеющих сельского хозяйства и с заработком менее 30 руб. в месяц. Сбор полностью поступает в районные и сельские бюджеты.

С 21.08.1938 года, с целью стимулирования коллективизации сельских хозяйств и борьбой с кулаками, в ограничение спекулятивной прибыли от деятельности несвязанной с сельским хозяйством правительство устанавливает новый налог законом «о государственном налоге на лошадей единоличных хозяйств» [71].

Объектом налогообложения признаются лошади в возрасте старше трех лет, продажа лошади не освобождает от налогообложения. Налогоплательщиками выступают единоличные сельские хозяйства, от налога освобождаются хозяйства, вступившие в колхозы и сдавших своих лошадей в колхоз. Налог установлен в твердой денежной сумме, ставка налога определяется от количества лошадей в хозяйстве, ставки дифференцированы

от группы территории нахождения хозяйства, налоговые ставки составляют от 275 руб. до 400 руб. за одну единицу обложения и от 450 руб. до 800 руб.

Проводимая правительством страны коллективизация в сфере сельского хозяйства не принесла должных поступлений налоговых платежей, в связи с ростом недовольства среди населения, увеличивался рост недоимок, и возникала необходимость расширять круг налогоплательщиков по ранее установленному сельскохозяйственному налогу.

Верховным Советом СССР на IV сессии от 1 сентября 1939 года принят закон «о сельскохозяйственном налоге» [52]. Данным законом расширен перечень налогоплательщиков и дополнительно введены новые категории, помимо ранее налогооблагаемых колхозов налогообложению подлежали подсобные хозяйства рабочих и служащих в сельской местности, промысловые кооперативные артели. Налогообложению подвергались сельскохозяйственные культуры, скот, заработки не связанные с сельским хозяйством. Налоговые ставки устанавливаются в твердой денежной форме на основании дифференцированных таблиц ставок для каждой категории налогоплательщиков. Для единоличных сельских образований установлены повышенные ставки налога. Предусмотрены льготы для красноармейцев и учащихся. За уклонение от уплаты налога введена уголовная ответственность.

Особенности налогообложения в 1941-1945 годах в том, что советское правительство в экстренном порядке вводит 100% надбавку к сельскохозяйственному налогу. Данная надбавка введена Указом Президиума ВС СССР от 03.07.1941 «Об установлении на военное время временной надбавки к сельскохозяйственному налогу и к подоходному налогу с населения» [98].

С 29.12.1941 года вводится военный налог на основании Указа Президиума Верховного Совета СССР от 29 декабря 1941 года «О военном налоге» [103]. Налог установлен в твердых денежных суммах в прогрессивном характере в зависимости от размера заработка, налогообложению не подлежат военнослужащие, не работающие лица, достигшие возраста для женщин 55

лет, для мужчин возраста 60 лет не имеющие самостоятельных заработков, а также инвалиды 1-й и 2-й группы. Предусмотрена уголовная ответственность за нарушение порядка налогообложения. Ответственные сотрудники работодателей несут штрафы до 100 руб. при нарушении порядка налогообложения работников.

Касаемо послевоенного периода с 1945 года по 1957 год существенных изменений в системе налогообложения советским правительством не принимались, периодически, как правило, один - два раза в год производилось замена таблиц ставок налогообложения по группам налогоплательщиков, расширение льготных категорий налогоплательщиков.

12 сентября 1957 года Указом Президиума ВС СССР от 12.09.1957 года введена средняя ставка по налогообложению в размере 14%, которая действовала до 1959 года[100]. Отмена «модернизированного» налога произведена в связи с изменением налоговой политики 1959 года. Сельскохозяйственный налог заменен Указом Президиума ВС СССР от 18.12.1958 года «О подоходном налоге с колхозов» установив ставку налогообложения в размере 12,5% [101]. При этом налогообложению подлежал фактически фонд оплаты труда, который не имел взаимосвязи с производственной мощностью и урожайностью, наращивая издержки, колхозы фактически не могли развиваться, так как испытывали потребность в трудовых ресурсах и несли за них бремя налогообложения вне зависимости от рентабельности.

С 1 января 1966 года введен в действие Указом Президиума ВС СССР от 10.04.1965 «О подоходном налоге с колхозов» нормативный акт, которым пересмотрен расчет налога [99]. Система налогообложения становится более сложной и зависит от параметров по рентабельности и среднего заработка нормируемого Правительством на одного рабочего. Налогообложению подлежит чистый заработок и фонд оплаты труда. Шкала налогообложения являлась прогрессивной. В 1987 году налог претерпел существенные изменения, введена экономическая оценка земель.

Рассмотрев ключевое налогообложение в советском периоде, нельзя и не упомянуть о хорошо известном советским людям налоге на бездетность, введенным Указом Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 года «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» [102]. Налог был отменен 1 января 1992 года в связи с распадом СССР. Налог вводился для мужчин в возрасте от 20 до 50 лет и для женщин в возрасте от 20 до 45 лет. Освобождались от налога лица, не имеющие возможности воспроизвести ребенка по состоянию здоровья, а также лица потерявшие детей вследствие смерти. Налог прекращался взыскиваться при рождении и усыновлении ребенка.

26.12.1991 в стране завершается перестройка, начатая в 1985 году, прекращает действовать СССР и образуется новая страна Россия. Рассмотрим действовавшие нормы периода перед завершением перестройки.

Установлен порядок налогообложения хозяйственной деятельности в соответствии с Законом РСФСР от 01.12.1990 года «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР «о налогах с предприятий, объединений и организаций» [25]. Налог по своей экономико-правовой сущности является налогом на прибыль хозяйствующих субъектов. Налоговые ставки установлены в размере 25, 35%. Ставка по налогу на прибыль колхозов составляла 25%. Представлен обширный перечень затрат принимаемых в состав расходов, а также льготы для иностранных инвестиций.

Вышеуказанный налог утратил силу принятием Закона РФ от 27.12.1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[30]. По своей сущности стал предпосылками к современному Налоговому Кодексу РФ. Указанный закон содержит регламентацию прав и обязанностей налогоплательщика, налогового органа. Указывает на систему ответственности за неуплату налога, штрафные санкции составляли пятикратный размер от суммы сокрытых, неуплаченных налогов.

Колхозы, осуществляющие деятельность в сфере сельского хозяйства, применяющие ранее пониженную ставку в размере 25%, с 1992 года

освобождены от налогообложения налогом на прибыль в соответствии Законом РФ от 27.12.1991 года № 2116-І «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [31].

Наращивание внутреннего валового продукта страны, увеличение товара-хозяйственного оборота требовало от страны предоставления благоприятных условий для развития предпринимательства для чего был принят Закон Российской Федерации от 20.12.1991 года «Об инвестиционном налоговом кредите» [28]. Отметим, что предпосылками к его принятию была нереализованная идея советской власти, которая не успела реализовать начатое из-за распада СССР, о чем свидетельствует Постановление Верховного Совета РСФСР от 20.12.1991 года «О порядке введения в действие Закона РСФСР «Об инвестиционном налоговом кредите» [53].

Следует также отметить начало развития косвенного налогообложения ярким примером, которого является налог на добавленную стоимость, принятый Законом Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 года [26]. Плательщиками налога выступают юридические лица и индивидуальные предприниматели. Ставка по налогу определена в размере 10% для продовольственных товаров, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, в остальных случаях 20%. Установлен перечень необлагаемых операций.

Для физических лиц был установлен подоходный налог, который введен в действие Законом РФ от 07.12.1991 года № 1998-І «О подоходном налоге с физических лиц» [27]. Налогом облагались заработки граждан по прогрессивной шкале в зависимости от суммы получаемого годового дохода, ставки составляли 3% и 9%. Налог также уплачивали физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Процедурные моменты взаимодействия с налоговыми органами установлена Законом РФ от 21.03.1991 года № 943-І «О налоговых органах Российской Федерации» [29]. Права и обязанности участников налоговых

правоотношений прошли существенную надстройку, стали более четко регламентированы после принятия Федерального закона от 31.07.1998 года № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [115].

Правовые нормы периода распада СССР, регулирующие налогообложение, внесли существенные изменения данной системе. В частности ранее введенные налог на добавленную стоимость (в редакции 1991 года), налог на прибыль предприятий и организаций (в редакции 1991 года), подоходный налог отменены в связи с принятием Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 05.08.2000 № 118-ФЗ [104].

О.А. Авдеева, Е.В. Знамеровский указывают: «проводимая в России последовательная политика по формированию и модернизации государственного аппарата власти, по расширению геополитического пространства и развитию межгосударственных отношений детерминировала формирование финансовой и налоговой систем, содействующих реализации государственно-правовой политики» [1].

И.А. Цинделиани отмечает, что «существовавшая налоговая система как дореволюционной, так и советской России была громоздкой и нерациональной. Как следствие, эффективность сбора налогов была низкой, а размер недоимок – значительным. Система, в которой налогоплательщик – главная фигура, а не просто возделенный объект для растерзания со стороны государства» [39].

С.В. Бажанов в научном труде показал, что «являясь остовом названной государственно-правовой политики, налоговое и уголовное законодательство по состоянию на сегодняшний день страдает чрезмерной подвижностью, аккумулируя и наращивая в себе громоздкий потенциал либеральных правовых конструкций и институтов. Аморфное само по себе, невосприимчивое к реальным запросам «земли» и не воспринимаемое в

должной мере адресатами (непосредственными исполнителями», оно изобилует избыточными псевдоюридическими вкраплениями гуманитарного свойства» [6].

Научные деятели А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко, В.Е. Кирилина, Е.В. Мигачева, А.А. Копина, И.А. Циндеалиани, А.В. Чкряев, Н.Л. Шарандина отмечают, что: «процесс совершенствования налоговой системы в нашей стране делящийся, трудно назвать отрасли законодательства, подвергающиеся столь систематическим изменениям, как законодательство о налогах и сборах. Как следствие, налоговые законы полны противоречий и несостыковок» [39].

Таким образом, рассмотрев историко-правовые аспекты налогообложения, следует отметить, что для периода становления русского государства (период образования древней Руси) характерна архаичная система налогообложения, основанная на насильственно взыскиваемых платежах, в частности дани в натуральном выражении. Для дореволюционного царского периода развития российского государства характерна система налогообложения не имеющая четких параметров налогообложения, приводящая к формированию дефицита казны, в связи с необходимостью отмены крепостного права и внедрения системы выкупных платежей с последующей ее отменой для крестьян и перекладыванием нагрузки по расчету с помещиками на государство. Для периода советской власти система налогообложения использовалась как инструмент борьбы с классом зажиточных крестьян, в период первой и второй мировой войны налоговая система использовалась как инструмент обеспечения армии страны продовольствием. Для исторического периода НЭПа характерны некоторые налоговые послабления в виде налоговых кредитов. Для периода истории нового времени характерны более четкая регламентация прав и обязанностей налогового органа в лице государства и налогоплательщиков.

На современном этапе развития нормативно-правовой базы по налогообложению система налогов получила четкую регламентацию и

кодификацию, развивается система международных взаимоотношений во избежание двойного налогообложения. Однако надстройка и совершенствование действующей системы налогообложения до сих пор не завершившейся процесс.

## **1.2 Ключевые компетенции исполнительных органов власти РФ в вопросах налогообложения**

К исполнительным органом государственной власти РФ по вопросу налогообложения и выработке и реализации политики в области налогообложения относятся:

- Правительство РФ;
- Министерство финансов РФ;
- Федеральная налоговая служба РФ;
- Федеральная таможенная служба РФ;
- Органы исполнительной власти субъектов РФ;

Рассмотрим ключевые компетенции в вопросах налогообложения Правительства РФ. Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» статье 1 относит Правительство РФ к органу государственной власти в РФ, осуществляющего исполнительную власть, являясь коллегиальным органом, возглавляющим единую систему исполнительной власти в РФ [117].

Полномочия Правительства Российской Федерации в сфере бюджетной, финансовой, кредитной и денежной политики раскрыты в статье 15 Федерального конституционного закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» касаясь вопросов налогообложения к полномочиям Правительства РФ отнесено разработка и реализация налоговой политики, регулирование рынка ценных бумаг, валютное регулирование и валютный контроль [117].



Согласно статье 4 Налогового Кодекса РФ Правительство РФ наделено полномочиями по нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, а также в области таможенного дела, в том числе регулирующего вопросы уплаты налогов при экспорте и импорте товаров [40].

В действующей редакции Налогового Кодекса РФ содержится более трехсот бланкетных ссылок на нормативно-правовое регулирование в сфере налогообложения. С учетом сложной сложившейся эпидемиологической обстановкой в стране по борьбе с новой короновирусной инфекцией CoVid-19, объявлением в стране пандемии законодатель РФ расширил полномочия Правительства РФ на период с 01.01.2020 по 31.12.2020 с вступлением в законную силу Федерального Закона РФ от 01.04.2020 №102-ФЗ, согласно которого в ст. 4 Налогового Кодекса РФ внесены дополнения в виде пункта 3, согласно которого, Правительство РФ вправе в 2020 году издавать нормативные правовые акты, предусматривающие в период с 1 января до 31 декабря 2020 года (включительно) приостановление, отмену или перенос на более поздний срок мероприятий налогового контроля, сроков назначения (проведения) проверок, изменение, продление и перенос сроков уплаты налогов, вставления требования об уплате налогов, основания и условия неприменения санкций за нарушение сроков (непредставление) налоговой, бухгалтерской отчетности, иных документов и информации [116]. Во исполнение вышеуказанных норм права издано Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 № 409, которым предусмотрен целый комплекс ограничительных мер для осуществления налогового контроля и смещены сроки уплаты налогов и сдачи налоговой отчетности, предусмотрены условия не применения штрафных санкций за непредоставление (нарушение сроков предоставления) налоговой (бухгалтерской) отчетности и иных документов[59]. В качестве примера бланкетной нормы приведем статью 169 НК РФ, регулирующей общий порядок формирования первичных документов и регистров налогового учета. Во исполнение указанной издано Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 [61].

Таким образом, деятельность Правительства РФ в вопросах налогообложения направлена на издание подзаконных правовых актов федерального значения.

Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 №329, которое закрепляет полномочия Министерства Финансов РФ [64].

Налоговый Кодекс Российской Федерации содержит бланкетные ссылки на конкретные инструктивные материалы и формы документов, которое должно разработать Министерство Финансов РФ. В частности, в п.9 ст. 169 НК РФ: «Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи устанавливается Министерством финансов Российской Федерации» [41].

Во исполнения указанной нормы закона исполнительным органом власти издан Приказ Минфина России от 10.11.2015 N 174н, которым регулируются отношения по налогообложению налога на добавленную стоимость [83]. Еще одним примером издания нормативно-правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения является бланкетная норма ст. 346.24 НК РФ, которая указывает, что «Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации» [41]. Во исполнение указанной нормы издан Приказ Минфина РФ от 22.10.2012 N 135н, утвердивший инструктивные материалы и форму отчетности [84].

С целью разделения полномочий и формированием системы сдерживания и противовесов в государственной системе управления пунктом 7 Постановления Правительства РФ от 30.06.2004 №329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» установлен прямой запрет на

осуществление функций по контролю и надзору в установленной сфере деятельности[64].

Таким образом, полномочия Министерства Финансов РФ в вопросах налогообложения носят учетно-методологический и разъяснительно-информационный характер в налоговой политике государства. Контрольно-надзорные функции к компетенции Министерства Финансов РФ в вопросах налогообложения неприменимы.

Согласно Постановления Правительства РФ от 30.04.2004 года № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» контрольно-надзорные функции относятся к Федеральной налоговой службе (ФНС России), которым определен статус данного ведомства как орган исполнительной власти, правомочный осуществлять контроль и надзор в вопросах налогообложения, осуществляет государственную регистрацию хозяйствующих субъектов и ведет публичные реестры, представляет интересы страны в делах о банкротстве, ведет фискализацию выручки по средствам кассовых машин и их регистрации, контролирует проведение государственных и негосударственных лотерей [63].

Таким образом, Федеральная налоговая служба реализует функции государственного контроля за правильностью, полнотой и достоверностью исчисления и уплате налогов.

Нельзя не упомянуть о Федеральной Таможенной Службе России (ФТС), которая по сути в вопросах налогообложения регулирует вопросы налогообложения при пересечении товара границы Российской Федерации в режиме экспорта и импорта с учетом действующего национального законодательства, а также вопросов налогообложения принятого на международных соглашениях во избежание двойного налогообложения или свободного перемещения товаров в рамках евразийского таможенного союза, действующего на основании Постановления Правительства РФ от 16.09.2013 года N 809 «О Федеральной таможенной службе» [60].

Таким образом, Федеральная таможенная служба выполняет схожие с Федеральной налоговой службой России полномочия в области налогообложения, однако разница заключается в том, что таможенная служба контролирует уплату налогов при пересечении товаров через границу Российской Федерации.

Отметим, что высший исполнительный орган субъекта Российской Федерации не наделен действующим законодательством полномочиями в области налогового регулирования, что соответствует положениям ст. 12 НК РФ [40].

Данными полномочиями наделены исключительно орган законодательной власти субъекта РФ (представительные органы), а также представительные органы муниципальных образований касаясь местных налогов и сборов. Исключение составляет лишь период с 01.01.2020 по 31.12.2020, когда законодатель РФ расширил полномочия Правительства РФ на период с 01.01.2020 по 31.12.2020 с вступлением в законную силу Федерального Закона РФ от 01.04.2020 №102-ФЗ, согласно которому статья 4 Налогового Кодекса РФ расширена п. 4. Новой редакцией высшие исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации вправе в 2020 году издавать нормативные правовые акты, предусматривающие в период с 1 января до 31 декабря 2020 года (включительно) приостановление, отмену или перенос на более поздний срок мероприятий налогового контроля, сроков назначения (проведения) проверок, изменение, продление и перенос сроков уплаты налогов регионального и местного уровня [116].

Во исполнение вышеуказанных норм права, например в Самарской области, принято постановление Губернатора Самарской области от 08.04.2020 №77. Правовым актом продлен на три месяца срок уплаты налогов администрируемых субъектом. [54].

В обычной практике налогового регулирования органы исполнительной власти субъектов РФ не наделены полномочиями по

регулированию налоговых правоотношений, за исключением прямо делегированных полномочий по установлению льгот по региональным налогам, а также понижению ставок по налогам, подлежащих зачислению в региональный бюджет. Полномочия субъектам предоставлены исключительно на 2020 год с целью поддержки экономики региона и предпринимательства в период борьбы с пандемией.

Исполнительные органы власти местного уровня уполномочены по регулированию налогообложения только по местным налогам.

Д.В. Тютин отмечает на наличие в действующем налоговом законодательстве правовой коллизии - формальный общий запрет, установленный пунктом 2 статьи 4 НК РФ нивелируется специальными положениями НК РФ, в которых прямо предусмотрены полномочия ФНС России по принятию нормативно-правовых актов, в том числе пункта 4 статьи 31 НК РФ [96].

Споры о применении писем Министерства Финансов, Федеральной налоговой службы, Федеральной Таможенной службы носят исключительно информационный характер и несут в себе позицию ведомства, которая может не совпадать со сложившейся устойчивой судебной практикой сформированной Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ. В практической деятельности налогоплательщикам следует руководствоваться действующей судебной практикой.

## **Глава 2 Правовое обеспечение деятельности по налогообложению в Российской Федерации**

### **2.1 Нормативно-правовое обеспечение налоговой системы**

Налоговая система государства направлена на самостоятельное, ожидаемое, плановое и периодическое пополнение фондов государственной казны с целью их последующего распределение с учетом законодательной воли власти и в порядке, установленном Конституцией РФ, Бюджетном Кодексом РФ, законодательством о бюджете.

Нарушение ритмичности поступлений налогов и сборов, рост недоимки, злоупотребление налоговыми правами, приводящие к необоснованному возмещению косвенных налогов из бюджета, создание формальных условий для эвакуации капиталов в иностранные государства приводит к дисбалансу экономики страны. Формирует процессы деструкции государственного строя, подобно процессам наступления предстоящей банкрутной ситуации у субъектов малого и среднего бизнеса. В статье 57 Конституции РФ закреплена обязанность по уплате законно установленных налогов [37].

Основным документом, регламентирующим порядок процедурных моментов по взаимоотношениям, встраиванию линии дозволенного и запрещенного по процедурным вопросам является часть первая Налогового Кодекса РФ.

Конституционным судом РФ постановлена позиция в Определении от 17.11.2011 № 1571-О-О о соответствии Конституции РФ положений пункта 1 статьи 5 НК РФ, так как вносимые законодателем изменения в налоговое законодательство начинает фактически применяться лишь с нового налогового периода по изменяемым или вводимым налоговым обязательствам [45].

Согласно пункта 3 статьи 2 Гражданского Кодекса РФ гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, возникающим из административных и властных отношений, в том числе и к налоговым и другим финансовым, административным отношениям [8].

Однако налоговые правоотношения возникают непосредственно с момента постановки на учет в качестве налогоплательщика, осуществления определенной финансово-хозяйственной деятельности созданного и зарегистрированного хозяйствующего субъекта. Правоспособность юридических и физических лиц, дееспособность физического лица на совершение сделок является более первичным в гражданском праве, так как возникает ранее, чем возникает обязанность по уплате налогов. Возникновение обязанности по уплате налогов возникает в процессе осуществления гражданско-правовых конструкций, непосредственного осуществления сделок, подпадающих по своей нормативно-правовой направленности и экономическому смыслу под объект налогообложения и формирующее налогооблагаемую базу для расчетов и уплате налогов. Так нормы Гражданского Кодекса РФ регламентируют порядок правоспособности гражданина (глава 3 Части первой ГК РФ) и порядок создания хозяйственных обществ (глава 4 Части первой ГК РФ) [8].

Следует отметить конституционно-правовой смысл, заложенный законодателем и истолкованный Конституционным Судом РФ в Постановлении Конституционного суда РФ от 24.03.2017 №9-П по жалобам ряда граждан РФ по возникшей коллизии в вопросах применения граней между гражданским и налоговым законодательством. Так судом истолковано, что налоговым органом гражданам предоставлен по ошибке имущественный налоговый вычет, что повлекло к возникновению у них прав на получение сумм налога к возврату. Судами применялись положения Гражданского Кодекса РФ, в частности нормы, регулирующие неосновательное обогащение, а именно ст. 1102 ГК РФ и положения гражданских норм о сроках давности и порядке его исчисления, в том числе ст.ст. 196, 199, 200 ГК РФ. По существу

показанного толкования Конституционный суд РФ указал на возможность применения межотраслевого принципа правового регулирования посредством применения норм гражданского права в налоговых правоотношениях, содержащих правовую неопределенность [55].

Специфика нормативно-правового законодательства не ограничивается только Налоговым Кодексом РФ, которым не регулируются так называемые «около налоговые положения», затрагивающие вопросы регистрации хозяйствующих субъектов, индивидуальных предпринимателей, порядок государственной регистрации и постановки на налоговый учет контрольно-кассовой техники, вопросы регулирования деятельности по организации букмекерских контор и проведению лотерей.

Федеральный закон от 08.08.2001 года №129-ФЗ содержит четкие правовые рамки по наделению Федеральной Налоговой службы РФ полномочиями по ведению ЕГРЮЛ и ЕГРИП [105]. Федеральная налоговая служба создала специализированные налоговые инспекции по вопросам осуществления государственной регистрации и ведению единого государственного реестра. Информация из данных реестров позволяет экономическим субъектам проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволяет удостовериться в правомочности хозяйствующего субъекта и его реальном существовании на момент осуществления хозяйственных сделок.

Следующей нормой, регулирующей отдельные положения о налогах является Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», который регулирует права, обязанности и полномочия общего характера централизованных систем налоговых органов. В частности данный закон используется налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля не связанных с деятельностью регламентированной частью первой НК РФ, например, при проверке и актуализации адреса государственной регистрации юридического лица, заявленного в качестве



адреса места нахождения, проверки места установки контрольно-кассовой техники [29].

Рассмотрим еще один нормативно-правовой документ из деятельности, регулирующий налогообложение, в частности Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ, которым по существу нормы введен тотальный контроль за отражением выручки, независимо от форм расчетов [110].

Федеральным законом от 11.11.2003 № 138-ФЗ «О лотереях» установлено, что органом, осуществляющим контроль за деятельностью по организации лотерей отнесена Федеральная налоговая служба РФ. Законом устанавливаются требования к призовым фондам, уведомительный характер о проведении лотерей как государственных, так и негосударственных [107].

Федеральным законом от 29.12.2006 № 244-ФЗ компетенция Федеральной налоговой службы отнесены полномочия по регулированию игровой отрасли. Закон по своей правовой сути устанавливает специальные территории на части субъектов РФ, где допускается ведение данного бизнеса. Отметим, что законом запрещена деятельность виртуальных казино, тотализаторов действующих через сеть Интернет [112].

С практической точки зрения интересно решение Верховного Суда Российской Федерации от 10.12.2019 №АКПИ19-774 по результатам рассмотрения административного дела по административному исковому заявлению налогоплательщика к Федеральной налоговой службе, МинФину РФ суд постановил, что позиция Министерства Финансов Российской Федерации разъясненная от 29.12.2017 №03-06-05-01/89037 не изменяют и не дополняют законодательство о налогах и сборах, а воспроизведенные в письме положения пп.9 п.2 ст. 342 НК РФ не устанавливают непредусмотренные разъясняемыми нормативными положениями общеобязательные правила. Суд указал, что разъяснения соответствуют действительному смыслу. И отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, указав, что по существу спора налогоплательщиком оспариваются положения пп. 9 п.2 ст. 342 НК РФ [91].

С нормативно-правового регулирования деятельности по разъяснению Министерством Финансов РФ норм налогового законодательства РФ интерес представляет Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.11.2010 № 4350/10, которым налогоплательщик освобожден от налоговых санкций из-за неуплаты налога, так как руководствовался письменными разъяснениями Министерства Финансов РФ, изданными в соответствии с п.1 ст. 34.2 НК РФ [66].

Соглашением об информационном взаимодействии между Федеральной службой по регулированию алкогольного рынка и Федеральной налоговой службой от 29.03.2010 № 06–02/3ДН/ММ-27-2/2@ урегулированы положения по информационному взаимодействию по предоставлению Росалкорегулированием сведений из ЕГАИС для налогового администрирования организаций, осуществляющих деятельность со спиртом, алкоголем и их производными с целью проверки полноты исчисления и уплаты акцизов [95].

Соглашением о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 № 01-69/1/ММ-27-2/1 установлен информационный обмен по предоставлению сведений в налоговые органы о перемещении товаров в режиме экспорта и импорта с раскрытием данных грузовых таможенных деклараций с целью контроля при налогообложении в режиме таможенного регулирования импорта и применения ставки по НДС в размере 0% при операциях экспорта [94].

Вопросы валютного регулирования отнесены к компетенции Федеральной налоговой службы РФ в соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 №506 определены полномочия в вопросах валютного регулирования:

- контроль и надзор за соблюдением резидентами и нерезидентами РФ валютных операций, за исключением операций, осуществляемых кредитными организациями, банками и небанковскими организациями, деятельность

которых подпадает под регулирование Центрального Банка РФ, а также за исключением операций, совершаемых в режиме таможенных операций по перемещению товара;

- контроль и надзор за соблюдением резидентами РФ обязанности сообщать об открытии, закрытии, изменении счетов, открытых в иностранных банках, расположенных за пределами юрисдикции Российской Федерации, за исключением кредитных организаций, банков и небанковских организаций, деятельность которых подпадает под регулирование Центрального Банка РФ;

- контроль и надзор за исполнением обязанности резидентов РФ предоставлять отчеты и выписки по счетам (вкладам) в иностранных банках, расположенных за пределами юрисдикции РФ в установленном порядке по установленным формам и форматам отчетов и уведомлений, утвержденных Федеральной налоговой службой РФ в пределах своей компетенции, в том числе в электронном виде с использованием специальных операторов связи и электронной цифровой подписи [63].

Федеральная налоговая служба РФ в вопросах валютного регулирования при проведении проверок соблюдения валютного законодательства руководствуется Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ. Законом установлен прямой запрет на индивидуальное допустимое валютное взаимодействие. По общему правилу, установленному рассматриваемым законом, запрещено совершение валютных операций в иностранной валюте между резидентами. Резиденты РФ имеют право свободно обслуживаться в банках за пределами РФ, осуществлять операции с валютной выручкой по взаимоотношениям с иностранными контрагентами и ее последующей обязательной продаже в сочетании с возможностью регулирования порядка купли-продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке. Законом установлен обязательный размер части валютной выручки подлежащей конвертации в валюту РФ [106].

Более четкая регламентация процедурных моментов проведения проверки валютного законодательства, составления акта по результатам

проверки и внесения решения по ее результатам закреплено в Приказе Федеральной налоговой службы от 26.08.2019 № ММВ-7-17/418@ [86].

К полномочиям Федеральной налоговой, а точнее к должностным лицам, осуществляющим контрольно-надзорные функции по контролю за применением законодательства о контрольно-кассовой технике, игорном бизнесе, организации и проведении лотерей, соблюдением норм валютного законодательства, предоставления документов и информации в рамках проведения мероприятий налогового контроля отнесены компетенции по составлению протоколов об административном правонарушении по ст. 14.1.1, 14.25, по части 1 ст. 14.27, по части 2 ст. 14.5, ст. 15.25, части 1 ст. 15.6, части 1 ст. 19.4, части 1 ст. 19.5, ст. 19.6, ст. 19.7, части 1 ст. 20.25 КоАП РФ от 30.12.2001 № 195-ФЗ [36].

Защита интересов государства в делах о банкротстве отнесена к компетенции Федеральной налоговой службе РФ, действующей на основании Постановления Правительства РФ от 29.05.2004 № 257. Описанные полномочия связаны с соблюдением баланса частных и публичных отношений по конституционной обязанности уплаты налогов и сборов между государством и субъектами хозяйственных правоотношений (с учетом последних изменений в законодательство о банкротстве и несостоятельности допускается банкротство физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей) [62].

Более детально нормативно-правовое регулирование деятельности по процедуре банкротства раскрывается в Федеральном законе от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Законом установлена очередность удовлетворения требований кредиторов, порядка формирования конкурсной массы, введения процедур банкротства, правовая база кредиторов, особенности защиты прав добросовестного должника, а также регулирование процедур назначения и освобождения от полномочий временного управляющего, внешнего управляющего, арбитражного управляющего [111].

Главой 28 АПК РФ от 24.07.2002 № 95-ФЗ установлена процедура по рассмотрению заявлений о признании должника - хозяйствующего субъекта или физического лица, незарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя. Оспаривание нормативно-правовых актов, действий, бездействий налоговых органов, а также оспаривание привлечения к административной ответственности в соответствии с КоАП РФ хозяйствующих субъектов и индивидуальных предпринимателей отнесено по подведомственности к арбитражным судам РФ, процедура регулируется Арбитражным процессуальным Кодексом РФ [4].

Однако следует отметить, что спектр полномочий по контрольно-надзорной деятельности налоговых органов не ограничивается только проведением мероприятий по налоговому и валютному контролю хозяйствующих субъектов. Положения действующего законодательства распространяются и на физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, что порождает судебные споры между физическими лицами и налоговыми органами. Процедура рассмотрения таких споров регламентируется Кодексом административного судопроизводства Российской Федерации от 8.03.2015 № 21-ФЗ [35].

Постановлением Правительства Российской Федерации от 03.02.2020 № 80 признано недействующим Постановление Совета Министров СССР от 29.06.1984 № 683, вопросы по регулированию выморочного имущества налоговой службой в пользу РФ прекращены с 21.02.2020. Полномочия по данному вопросу находятся в Росимуществе РФ [80].

На межведомственном уровне между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой заключено соглашение о взаимодействии от 13.10.2010 № 1/8656/ММВ-27-4/11, которым установлены вопросы совместного ведения, связанные (прежде всего) с выполнением задач и функций по пресечению преступных схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость [93].

Пунктом 3 статьи 32 НК РФ определен срок на погашение недоимки по страховым взносам, задолженности перед бюджетом РФ. Если в установленный срок обязательства перед казной не будут исполнены, а задолженность не будет погашена налогоплательщиком, страхователем, налоговым агентом при условии, что размер задолженности попадает в лимиты составов уголовных преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации, то налоговым органом в течение 10 дней в следственные органы направляются материалы и заявление о возбуждении уголовного дела по данному факту[40].

Прекращение уголовного преследования (освобождение от уголовной ответственности) происходит в случае добровольной уплаты налогов, пени, штрафов установленных по материалам налогового органа, переданных в соответствии с п.3 ст. 32 НК РФ в Следственный Комитет РФ по составам, предусмотренным статьями 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4 УК РФ. Данные положения предусмотрены в ст. 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ [97].

Таким образом, в рассмотренных вопросах нормативно-правового обеспечения налоговой системы приоритетным вектором развития и толкования законодательства является официальная позиция по судебному толкованию высшими инстанциями судебной системы РФ.

## **2.2 Налоговые орган РФ и их роль в вопросах налогообложения**

Налоговые органы прошли длительный путь совершенствования не оставив позади практически ничего от советского наследия и на сегодняшний день представляют собой развитый во всех сферах экономико-правовой жизни исполнительный орган власти. Цифровизация процессов, перевод контрольных полномочий в электронный вид, внедрение новой платформы налогового контроля АИС НАЛОГ-3, развитие дистанционных технологий сервисного взаимодействия через электронные платформы позволяют получать

услуги налогового органа, а также взаимодействовать с ним без участия человека, то есть исключен практически полностью «человеческий фактор».

Если рассмотреть структуру налоговых органов, то она представлена по территориальному принципу с единым центром управления компетенциями, так во главе ведомства стоит Федеральная налоговая служба России с центральным аппаратом в г. Москве, нижестоящими структурами взаимодействующими с центральным аппаратом ФНС России являются территориальные управления, расположенные по областям, краям, республикам. Нижестоящими органами под территориальными управлениями представлены городские, районные, межрайонные налоговые инспекции, которые непосредственно взаимодействуют с налогоплательщиками физическими и юридическими лицами, которые не отнесены к категории крупнейших налогоплательщиков. Крупнейшие налогоплательщики юридические лица администрируются по отраслям экономики в специализированных налоговых инспекциях межрегионального уровня с прямым ведомственным подчинением Федеральной налоговой службе. Также в системе налоговых органов имеются Межрегиональные налоговые инспекции по федеральным округам, которые не занимаются администрированием налогов и сборов, а также не осуществляют работу с налогоплательщиками, потому что фактически выполняют организационно-управленческие функции за деятельностью налоговых органов, то есть проводят так называемый внутренний аудит. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 налоговые органы являются единой централизованной системой, подведомственные органы власти и зарубежные представительства отсутствуют [63].

Ключевая роль налоговых органов раскрывается непосредственно в контрольной функции за полнотой налогообложения, контрольно-надзорный орган фактически сопровождает процесс пополнения казны государства.

Если рассматривать вопрос налогового администрирования, то контроль за налогообложением над хозяйствующими субъектами и физическими

лицами, фактически происходит в соответствии с положениями части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Так формы налогового контроля определены следующими видами:

- камеральные налоговые проверки, проводятся налоговым органом самостоятельно на основании документов и информации, полученной налоговым органом по результатам межведомственного взаимодействия или по результатам истребования документов и информации у налогоплательщика. Камеральная проверка охватывает период, за который организация подала (первично) декларацию или расчет (п. 1 ст. 88 НК РФ) по конкретному налогу [40]. В случае предоставления уточненной налоговой декларации за тот же период, ранее начатая проверка прекращается и проводится новая проверка (течение срока проверки начинается заново). Срок проведения проверки составляет до 3 месяцев. Общий порядок и процедура проведения проверки регламентируется ст. 88 НК РФ [40]. Выход к налогоплательщику не производится. Выемку документов и предметов не осуществляется. Срок проверки не приостанавливается и течет в календарных днях.

- выездные налоговые проверки проводятся налоговым органом на основании решения должностного лица налогового органа по результатам риск-анализа, утвержденного Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом Федеральной налоговой службы от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ [87].

Риск-ориентированный подход к налоговому контролю, позволяет налогоплательщикам самостоятельно оценивать критерии рисков и принимать управленческие решения, связанные с зонированием своих рискованных налоговых оптимизаций. Проверкой охватывается налоговый период не превышающий три года. Проведение двух проверок за один и тот же налоговый период не допускается. Срок проведения выездной налоговой проверки не может превышать два месяца. Данный срок может быть приостановлен на период истребования документов у контрагентов и



информации о налогоплательщике у лиц, располагающими информацией о налогоплательщике (банки, депозитарии и т. д.). Срок приостановления проверки может быть продлен дополнительно еще на три месяца, если истребуется информация и документы в рамках международных запросов в иностранные государства. Срок проведения выездной налоговой проверки может быть продлен до четырёх и шести месяцев при наличии оснований и в порядке, предусмотренном Приказом ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ [88]. Регламентация проведения выездной налоговой проверки подробно отражена в ст. 89 НК РФ [40].

Э.Б. Алиева, А.А. Магомедова, А.О. Махачева указывают на не публичность планов проверок, что делает систему отбора налогоплательщиков более скрытой процедурой [2].

- повторная выездная налоговая проверка может проводиться в рамках контроля вышестоящего налогового органа за нижестоящим органом. Процедура регламентируется п. 10 ст. 89 НК РФ. Отмена Удовлетворение жалобы налогоплательщика на решение налогового органа не может являться основанием для проведения повторной выездной налоговой проверки. Данная процедура приводит к избыточному контролю и не является основанием для контроля вышестоящим налоговым органом нижестоящего, данная позиция согласуется с позицией, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 № 17099/09 [65].

- налоговый мониторинг - это новелла в формах налогового контроля, которая переключалась в национальное налоговое право из Европы. Суть налогового мониторинга состоит в том, что как налогоплательщик, так и налоговый орган имеют непосредственный контакт в режиме реального времени к регистрам налогового и бухгалтерского учета, на основании которых формируются налоговые обязательства. Положения о проведении налогового мониторинга раскрываются в ст. 105.26 НК РФ [40].

Если рассматривать системно роль налоговых органов в вопросах налогообложения, то следует отметить, что правовая сущность налогового

контроля раскрывается из данных полученных в ходе проведения мероприятий налогового контроля и оформления их результатов.

При реализации своих контрольных функций в вопросах налогообложения налоговые органы могут проводить следующие мероприятия:

- истребование выписки по движению денежных средств по счетам налогоплательщика и контрагента проводится с целью установления факта движения денежных средств, проведения расчетов между участниками хозяйственных оборотов. Налоговое законодательство не связывает расчеты между налогоплательщиком и контрагентом с возникновением права на заявление налоговых расходов в виде затрат при исчислении прибыли (вычетов при формировании налоговой базы по НДС). Однако обстоятельство формирования затратной части по методу начисления без фактического движения денежных средств между сторонами сделки может косвенно свидетельствовать о фикции хозяйственной операции и «бумажности» сделки. Также следует обращать внимание на участие проверяемого налогоплательщика в хозяйственных взаимоотношениях с контрагентом, не имеющим действующих счетов. При анализе движений денежно средств налоговым органом проводится аналитическая работа по отслеживанию направленности движения денег в теневой сектор экономики, где недобросовестными налогоплательщиками проводится их обналичивание, либо циклическое движение денежных средств по замкнутому кругу. Полученные данные могут быть использованы в последующем как одно из доказательств по совокупности. Банковские выписки налогоплательщика являются первичным индикатором риск-анализа для оценки деятельности налогоплательщика и выявления возможных злоупотреблений. Данная процедура регламентируется ст. 86 НК РФ, при этом лицо, которое обязано предоставить выписку о движении денежных средств по счетам является банк. В настоящее время процесс обмена запросами налогового органа в банк и ответом из него происходит в автоматизированном режиме и составляет не

более 3 дней. Порядок обмена данными между банком и налоговым органом регламентируется Приказом Федеральной налоговой службы от 19.07.2018 № ММВ-7-2/460@ [85].

- допрос свидетеля проводится с целью сбора более подробной информации о проведенной хозяйственной операции проверяемого налогоплательщика, так например, при допросе кладовщика, водителей проверяемого налогоплательщика можно установить обстоятельства по перемещению товарно-материальных ценностей, либо получить противоречивые показания, свидетельствующие о недостоверности отражения факта хозяйственной жизни. Свидетель может показать, что товар не принимал, не отгружал, в этот день не работал, документы подписаны не им, а иным лицом. Особенно внимательно следует относиться к допросам свидетелей, которые прекратили трудовые отношения, а также к показаниям свидетелей контрагента, расторгнувшими контракты досрочно с проверяемым лицом, так как такие показания в последствии могут быть признаны критичным доказательством. При допросе свидетеля оформляется протокол, в который вносятся вопросы и ответы свидетеля. Перед началом проведения допроса свидетелю разъясняются права, о чем вносится расписка свидетеля в протоколе. Обязательным условием разъяснения прав свидетеля является донесение до него в доступной форме положения статьи 51 Конституции РФ, согласно которой свидетель имеет право отказаться от дачи показаний в отношении себя, своих близких родственников [37]. Участие адвоката при проведении допроса в налоговом органе допускается по общим основаниям при наличии у последнего ордера. Отметим, что адвокат не может задавать вопросы свидетелю вместо должностного лица, проводящего допрос. Адвокат следит за соблюдением процедуры допроса, разъясняет права свидетелю, вносит замечания в протокол при их наличии. Адвокат не имеет права давать показания за свидетеля. Одной из форм злоупотреблений при уклонении от проведения допроса свидетелей недобросовестными налогоплательщиками проводится ошибочное толкование при применении норм материального

права, в частности, отказ от дачи показаний на все вопросы вне зависимости от их смысловой нагрузки лица, проводящего допрос со ссылкой на ст. 51 Конституции РФ [37]. Позиция согласуется со сложившейся судебной практикой, отраженной, например, в Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2014 № 17АП-7258/13 [68], Апелляционном определении Волгоградского областного суда от 23.05.2013 № 33–5383/13 [3]. На практике налогоплательщики пытаются подменить, ранее данные показания свидетеля через оформление письменного доказательства, у нотариуса подменяя процедуру допроса свидетеля в налоговых правоотношениях положениями ст. 103 Основ законодательства Российской Федерации «о нотариате» создавая ситуацию по обеспечению доказательств [46]. Данная практика является ошибочной, так как полномочия на допрос свидетеля отнесены к компетенции должностного лица налогового органа, а процедура обеспечения доказательств через нотариуса возможна лишь по оформленным результатам проверки, то есть когда внесено решение о привлечении к налоговой ответственности и оно является предметом обжалования. Следует отметить, что по нормам как НК РФ, ГПК РФ, АПК РФ, Кодекса РФ об административном судопроизводстве, УПК РФ доказательства должны быть допустимыми, допрос свидетеля проводится как в суде, так и в налоговом органе с разъяснениями прав и обязанностей с оформлением соответствующих расписок [40]. В отдельном случае неявка на допрос может быть расценена как неповиновение законному требованию лица проводящего проверку и может быть оформлен протокол об административном правонарушении по ст. 19.4 КоАП РФ [36]. Процедура проведения допроса регламентирована в ст. 90 НК РФ [40].

- осмотр помещений, документов, предметов. На данном мероприятии проверяющими исследуются, как правило, условия товародвижения (наличие складов, подъездных путей, наличие остатков товарно-материальных ценностей, контрольно-пропускных пунктов). Это позволяет сформировать выводы о невозможности размещения и хранения такого количества

материалов и сырья на заявленной в пользовании налогоплательщиком площади, отсутствие бытовых условий для хранения товара, сырья, требующего специальных условий для хранения (например, температурных – наличие морозильных камер или отапливаемых помещений). На осмотре также можно убедиться в реальности осуществления строительно-монтажных работ, осуществлении реконструкции, модернизации и ремонте при списании затрат в налогообложение. Также процедура осмотра может быть полезна при идентификации поставленного и монтированного оборудования и специальной техники, как правило, имеющей индивидуализирующие признаки (технические паспорта, сведения о производителе импортного товара, серийные номера). Налоговым законодательством процедура регламентируется ст. 92 НК РФ [40].

- налоговый орган имеет право истребовать документы у налогоплательщика, в отношении которого проводятся мероприятия налогового контроля, при этом истребуем документ и информация должны относиться к проверяемому периоду, а также связаны с налогообложением. Процедура истребования документов у налогоплательщика отражена в ст. 93 НК РФ [40].

- статьей 93.1 НК РФ предусмотрена процедура проведения истребования документов у налогоплательщиков контрагентов, а также у лиц, располагающими информацией о конкретной сделке [40]. Данное мероприятие проводится с целью перекрестного сопоставления документов полученных от налогоплательщика и от его контрагента с целью их анализа и выявления противоречий и расхождений.

- в ходе проведения выездной налоговой проверки статьей 94 НК РФ предусмотрено проведение выемки документов и предметов. Выемка проводится на основании постановления должностного лица, проводящего проверку и утвержденного руководителем налогового органа. Не допускается производство выемки в ночное время. Выемка производится с участием понятых в количестве не менее двух человек. В процессе проведения выемки

должностное лицо налогового органа имеет право производить вскрытие помещений и предметов с минимально возможной порчей имущества налогоплательщика [40].

- в отдельных случаях при проведении налоговых проверках могут быть привлечены эксперты в соответствии со ст. 95 НК РФ, которые дают письменное заключение на поставленные перед ним вопросы технического и ремесленного характера, требующие специальных познаний. Процедурой проведения экспертиз предусмотрено разъяснение прав налогоплательщику, в отношении которого проводится проверка до начала проведения экспертизы [40]. По результатам проведения экспертизы как правило разрешаются вопросы исследования почерка и подписей на первичных документах, изъятых в ходе выемки. Проводится также экспертиза давности изготовления документов. Строительные экспертизы.

- ст. 96 НК РФ предусмотрено привлечение специалиста для дачи заключения, консультации или производства действий по вопросам требующих специальных познаний [40]. Например, специалист инженер-программист может быть привлечен при выемке сервера с базой данных. Профессиональный оценщик недвижимости, акций, векселей и иных ценных бумаг может давать письменные заключения о цене сделки. Привлечение специалиста это право налогового органа, оформляется письменным договором и не порождает никаких прав и обязанностей у налогоплательщика.

- Согласно пп. 6 п. 1 ст. 31, п. 13 ст. 89 Налогового Кодекса Российской Федерации при проведении выездной налоговой проверки налоговым органом может быть проведена инвентаризация имущества, ценностей, основных средств, товарно-материальных ценностей, сырья, денежных средств [40].

На практике инвентаризация проводится с целью формирования реального представления о налогоплательщике и его платежеспособности при предъявлении налоговых претензий по результатам проверки, а также с целью сверки реальности хозяйственных операций по показателям сальдо и остаткам

товарно-материальных ценностей с целью выявления фикции, виртуального товара, а также неучтенной продукции и ценностей.

Инвентаризация проводится комиссией из должностных лиц налогового органа, проводящих проверку и представителей налогоплательщика. Инвентаризация проводится на основании распоряжения налогового органа. По результатам инвентаризации оформляется акт инвентаризации. Подробно процедура проведения инвентаризации регламентирована в Положении о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным совместным приказом Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10.03.1999 [82].

П.Г. Зарина, В.А. Кайтмазов отмечают переход налогового ведомства на отраслевой риск анализ и обеление целых отраслей экономики от теневого сектора [32].

Отметим, что формы документов, используемые налоговым органом при проведении результатов налогового контроля по ст.ст. 90, 93, 93.1, 94. 95 Налогового Кодекса Российской Федерации установлены в соответствии с приказом Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации от 07.11.2018 №ММВ-7-2/628@ [88].

Проведя комплекс мероприятий налогового контроля налоговый орган оформляет результаты проверки в форме акта в сроки и порядке установленном ст. 100 НК РФ. Срок составления акта составляет при проведении камеральной налоговой проверки 10 дней, при проведении выездной налоговой проверки два месяца [40].

При отсутствии нарушений акт не составляется. Если налогоплательщику вручен акт со всеми приложениями и копиями материалов по результатам проведенных мероприятий налогового контроля, то налогоплательщику должно быть обеспечено право на участие в процессе рассмотрения материалов проверки и предоставления письменных возражений на акт или его отдельные части.

Налогоплательщику предоставляется один месяц на изучение документов и подготовку возражений на акт налоговой проверки, после чего он подлежит вызову для участия в процессе рассмотрения материалов проверки. Неявка лица. Извещенного надлежащим образом не препятствует рассмотреть акт и материал в отсутствие лица, извещенного надлежащим образом.

В течение 10 дней налоговым органом вносится решение о привлечении к налоговой ответственности, либо решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности. В определенных случаях процедура усложняется и срок рассмотрения проверки увеличивается на срок проведения дополнительных мероприятий налогового контроля с целью подтверждения доводов налогоплательщика об отсутствии налогового правонарушения, либо подтверждение фактов, изложенных в акте проверки.

Вынесенное решение о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в законную силу по истечении одного месяца со следующего дня после его вручения налогоплательщику при условии, что указанное решение не было обжаловано в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган. С момента вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности, либо решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности налоговым органом может быть внесено решение о принятии обеспечительных мер. Подробная регламентация процедуры внесения решений и рассмотрения материалов по результатам проверок отражена в ст. 101 Налогового Кодекса Российской Федерации [40].

Д.И. Яковлев обращает внимание на проблему раскрытия пределов банковской, коммерческой, служебной тайны при вручении результатов мероприятий налогового контроля налогоплательщику, который получает информацию третьих лиц, не вручив которую ему будет нарушена процедура налоговой проверки [120].



Следует отметить системный подход Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации к вопросам досудебного урегулирования налоговых споров, позволяющий снизить нагрузку на судебную систему посредством введения обязательной процедур обжалования внутри ведомства до обращения в суд по всем категориям налоговых споров в соответствии с п.2 ст. 138 Налогового Кодекса Российской Федерации [40]. Таким образом, п. 14 ст. 101 Налогового Кодекса Российской Федерации, позволяющий отменить по формальным основаниям решения налогового органа на практике последних лет не применяется [40].

О.И. Лебедева, А.И. Воробьева отметили явную пользу от досудебного аудита налоговых споров разгрузивших суды от «шаблонных дел», по которым судами уже сформирована четкая судебная позиция [38].

С практической точки зрения правовую ценность имеет Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 года № 57, которое детальным образом прорабатывает вопросы применения и толкования норм налогового права, не допускает иного толкования, чем заложен смысл и воля законодателя при кодификации и систематизации норм налогового права [57].

Нельзя не согласиться с особым мнением судьи К.В. Арановского на Определение Конституционного суда Российской Федерации от 04.07.2017 по жалобе гражданина С.П. Бунеева, в котором судья высказался о чрезмерности налогового контроля и постоянных попытках налогового органа вменить добросовестному налогоплательщику схему уклонения от налогообложения с целью взыскания с него максимального размера налогов [47].

Последующая тенденция развития налогового контроля свидетельствует о том, что позиция Конституционного суда РФ в вопросах регулирования налоговых правоотношений услышана не только законодателем, но и исполнительными органами власти.

Таким образом, рассмотрев роль налоговых органов в вопросах налогообложения с целью пополнения казны. Формирование добросовестного

подхода к уплате налогов проведение мероприятий налогового контроля проходят процесс надстройки, сокращаются влияния человеческого фактора, происходит автоматизация процессов, сокращение сроков проведения проверок и формирование невидимого контроля для добросовестных налогоплательщиков, формируя из контрольно-надзорного ведомства «сервисную и клиентоориентированную компанию» (лишь для добросовестных налогоплательщиков сознательно и самостоятельно уплачивающих законно установленные налоги).

Для налогоплательщиков, которое своими действиями покушаются на конституционно-административную обязанность платить налоги, ведомство выступает в качестве органа контроля и надзора, которое восполняет причинённый неправомерными действиями ущерб бюджету РФ. Процесс совершенствования налоговых органов постоянно продолжается, что соответствует государственной политике в области налогообложения.

## **Глава 3 Проблемы и пути совершенствования нормативно-правовой базы налогообложения РФ**

### **3.1 Проблемы налогового администрирования**

Любая система со временем требует надстройки, доработки и систематизации. Если сравнить нормативно-правовую базу налогообложения с нормативно-правовой базой таких отраслей права как нотариат или организация здравоохранения можно с уверенностью утверждать, что система налогообложения имеет четкую и проработанную кодификацию. Налоговые нормы за последнее время все большее и большее прошли судебное толкование через Конституционный суд РФ, Верховный суд РФ и ранее действовавший Высший Арбитражный суд РФ.

На современном этапе развития нормативно-правовой базы в вопросах налогообложения наблюдается тенденция по формированию этических и культурных принципов к побуждению налогоплательщиков действовать добросовестно в соответствии с конституционной обязанности по уплате налогов. Контроль и надзор за налогообложением становится менее заметным и вуалируется за электронными процессами по централизованной обработке данных. Государственная политика формируется в настоящее время в вопросах налогообложения исходя из того, что насильно по средствам контрольно-надзорной деятельности пополнить бюджет не предоставляется возможным. Значительные доначисления налогов и санкций просто не подъемны для налогоплательщика, приводят его бизнес модель к деструкции и формируют недоимку (по результатам контрольной работы налогового органа налогоплательщик, становится несостоятельным), которая списывается за счет средств государства. Действующая модель понуждения к уплате налогов по результатам контрольно-надзорной деятельности неэффективна и не способна пополнять бюджет равномерными плановыми налоговыми

поступлениями на фоне нестабильности мировых отношений и постепенном переходе страны от зависимости «нефтяной иглы» мировой биржи.

Вопросы по отражению проблем налогового администрирования нашли широкое отражение в научной сфере деятельности как практикующих юристов, так и научных деятелей в области права.

Н.В. Калугина отмечает, что основные проблемы налогового администрирования являются проблемы организационного характера, а также проблемы обмена данными. В качестве решения намеченных проблем предлагается совершенствование процессов по внедрению новых технологий и автоматизации процессов налогообложения [34].

В.А. Цветков, А.А. Шутьков, М.Н. Дудин, Н.В. Лясников по сути разделяют позицию Н.В. Калугиной, однако в целях улучшения качества налогового администрирования указывают на то, что настало время для регулирования налогового законодательства по специальным налоговым режимам с целью повышения качества налогового администрирования [119].

Р.А. Петухова, Я.А. Григорьева подчеркивают существенную роль в использовании цифровой экономики в формировании парадигмы налогового администрирования и как следствие видят решение проблем в цифровизации [48].

С. С. Хасанова, Ф. Ж. Антаева отмечают, что Россия стремится к лидерам цифровой трансформации в вопросах налогообложения, но существенно отстает от них. Таковыми являются Южная Корея, Дания, Великобритания, Швеция, Норвегия и Нидерланды [118].

Л.Н. Батьянова, Ю.В. Борисова, Е.В. Чигрина, С.В. Корнакова отмечают проблему налогового администрирования, как отсутствие доверия к государству и налоговым органам в частности [7].

Е.Н. Захарова, С.К. Содномова видят проблему налогового администрирования в узких правовых полномочиях налоговых органов, предлагают решение проблемы в расширении полномочий налогового органа

при проведении камеральных налоговых проверок, а также внедрения отраслевых планов по уплате налогов [33].

Н.Л. Пышкина, М.Ф. Якушев видят положительные тенденции в внедрении системы автоматизированного контроля по налогу на добавленную стоимость, которая по результатам статистических данных существенно сократила риски необоснованного и нелегального возмещения налога из бюджета [90].

Для того чтоб более полно отразить круг проблем в вопросах практического применения и сформулировать пути их решения рассмотрим судебную практику, которая существенно отражает изъяны действующей системы налогового администрирования.

Как было отмечено выше недостаток полномочий налоговых органов и «дефекты» налогового права, возникающие в результате его надстройки для применения добросовестными налогоплательщиками, приводит контрольно-надзорную работу к стопору. Так в п. 7 ст. 3 НК РФ содержится правозащитной барьер, указывающий, что все неустранимые сомнения, неясности и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика [40].

Установленной защитный барьер для налогоплательщиков от ошибок правоприменителя, является безусловно необходимой мерой для обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях, однако действующие нормы права основаны лишь на добровольном желании налогоплательщика самостоятельно исчислить и уплатить законно установленные налоги. В действующих реалиях налогоплательщику дано столько прав и нюансов, позволяющих затягивать обязанность по уплате налога через подачу жалоб - по существу приостанавливающих основание для предъявления требования на уплату налога, сбора, штрафа и пени, позволяющего налогоплательщику произвести вывод средств с расчётных счетов, перевести свои активы в зону недосягаемости для взыскателя налогового органа, а также смоделировать ситуацию несостоятельности и начать процедуру по объявлению себя банкротом.

Установленные ст. 125 НК РФ штрафные санкции в размере тридцати тысяч рублей за нарушение порядка пользования, распоряжением имуществом, находящемся в залоге или под обеспечительными мерами налогового органа в соответствии со ст. 101 НК РФ являются ничтожно малыми по отношению к стоимости активов (в том числе денежных средств на счетах) налогоплательщика [40].

Данная проблема видится в решении коррекции нормы ст. 125 НК РФ с установлением шкалы в процентном соотношении или числовой кратности санкции сумме активов в отношении которого налогоплательщиком допущено нарушение в распоряжении и (или) пользовании вопреки принятого налоговым органом обременения [40].

Отметим, что на фоне государственной политики в области уголовного права намечены тенденции по декриминализации экономических преступлений в качестве дополнительного предложения на пути решения проблемы несовершенства нормы права, регулирующей ответственность за нарушение налогоплательщиком ограничений и запретов с активами, находящимися под обеспечительными мерами.

Проблема применения специальных налоговых режимов раскрывается в многочисленных злоупотреблениях налогоплательщиков, которые дробят крупный бизнес на множество мелких организаций с целью подпадания под критерии «спецрежимников». Решение данной проблемы видится в пересмотре критериев налогоплательщиков, допускаемых к применению отдельных режимов налогообложения таким образом, чтобы действительно малый бизнес мог получать импульс развития в виде налоговых преференций от государства.

Нельзя не упомянуть попытку законодателя на установления баланса защиты интересов государства в налоговой сфере от злоупотреблений и агрессивных мер, направленных на сокрытие налогов и их неуплату с введением в часть первую Налогового Кодекса РФ ст. 54.1 НК РФ [109].

Данное изменение носит первичный характер и направлено лишь на попытку законодателя сформулировать новый виток судебной практики по борьбе с агрессивными налоговыми оптимизациями и минимизациями налогов. Отметим, что исполнительный орган, регулирующий налоговую политику, в настоящее время занял позицию созерцания и фактически проводит очень жесткий досудебный фильтр налоговых споров с применением положений ст. 54.1 НК РФ. Другими словами налоговый орган вносит на судебные разбирательства налоговые споры, которые требуют состязательности сторон и не содержат высоких показателей доказательственной базы по нереальности хозяйственной операции с целью уклонения от уплаты налога. Сами по себе противоречия, ошибки, пороки первичных документов не приводят к налоговым рискам, при условии, что налогоплательщик мог получить аналогичный финансовый результат для целей налогообложения действуя иначе или с использованием иных контрагентов. В настоящее время проблематика применения ст. 54.1 НК РФ является открытой ввиду недостаточности проработки правоприменительной практики, отсутствия толкований Конституционного суда РФ, пленума Верховного Суда РФ.

Проблема неразвитости автоматизации налоговых органов носит организационно-технический характер, связана с существенностью затрат бюджетных средств на закупку технических инструментов контроля по типу «Big Data» с учетом территориальных особенностей страны и количества налогоплательщиков, администрируемых налоговым органом. В вопросах неразвитости системы автоматизации будем понимать цель осознания масштаба, массива информации каждого гражданина, который состоит на налоговом учете, а также хозяйствующие субъекты. Просто огромный массив информации требует качественной автоматизированной аналитической обработки. Осложняется обработка информации сложностями информационного межведомственного обмена ввиду того, что для применения тех или иных льгот, правил и порядка исчисления налогов,

применения условий для освобождения от налогообложения качество циркулируемой информации должно быть безупречным. Эталонное качество информации по вопросам налогообложения должны обеспечивать органы осуществляющие учетные действия с объектами налогообложения и персональными данными налогоплательщиков, то есть такие ведомства как Росреестр, ГИБДД, органом ЗАГС, Ростехнадзор, Росалкогольрегулирование, ФМС, ПФР и другие ведомства. Озвученная проблема приводит к ошибкам при исчислении налогов и сборов, формирует негативное отношение к налоговым органам и, как следствие отвлекает трудовые ресурсы налогового органа, требуют существенных временных затрат по разрешению возникших проблем с межведомственной перепиской и поиском источника искажения информации на стадии отправки или на стадии приема. Длительное устранение ошибок приводит к нарушению установленного срока на проведение налоговой проверки. Последствия этих действий дискредитирует доначисление налога и делает в последствии невозможность взыскания налога с применением налоговых норм. Такой подход вынуждает передавать спор на рассмотрение в суд с использованием положений Гражданского Кодекса РФ и квалифицировать недоборы налогов и сборов, возникающих в результате таких ошибок, как неосновательное обогащение по ст. ст. 1102 ГК РФ [8]. Данная позиция согласуется с толкованием Конституционного суда, изложенным в Постановлении от 24.03.2017 №9-П [55].

Яркий пример ошибок межведомственного обмена и несовершенства качества обмена информации показывает судебная практика по спору налогового органа в вопросах налогообложения земельных участков, в отношении которых органом, осуществляющим государственный кадастровый учет и определение кадастровой стоимости, используемой налоговым органом для исчисления земельного налога допущена техническая ошибка. На начало налогового периода кадастровая стоимость ряда земельных участков определена не была, несмотря на то, что в последствии



органами Росреестра приняты меры по устранению ошибок и кадастровая стоимость была определена, применить ее в налоговых правоотношениях «задним числом» суды не позволили указав на следующее: при отмене кадастровой стоимости она считается не установленной и равна нулю для целей исчисления земельного налога. Выводы согласуются с Постановлением арбитражного суда Поволжского округа от 13.12.2012 года по делу А55-4183/2012 [80].

В качестве примера несовершенства обмена данными между налоговым органом и ГИБДД, предоставляющим искажённые сведения об объекте налогообложения для целей исчисления транспортного налога, которые в последствии привели к необоснованному неприменению льготы по транспортному налогу. Как следствие к ошибкам в расчетах транспортного налога, исчисляемого налоговым органом самостоятельно, невозможности объяснить суду арифметику, сформированного начисления налога и расчет пени на спорную сумму. Отмечен пропуск сроков для обращения взыскания недоимки в судебном порядке, Ставропольским районным судом Самарской области вынесено решение по иску налогоплательщика к налоговому органу от 27.03.2019 года по делу 2а-822\19 (вступило в законную силу 30.04.2019). Спор разрешен по существу, недоимка по транспортному налогу, а также пени по ней признаны безнадежными к взысканию налоговым органом. Интересно отметить с юридической точки зрения, что, по сути, истцом доказан факт бездействия налогового органа на реализацию его права (а не обязанности) на обращение в суд и нарушение прав налогоплательщика за которым числится недоимка, но фактически не требуется к взысканию. Судом отмечено, исходя из сложившейся судебной практики применения пп. 5 п. 3 ст. 44 и пп. 4 п. 1 ст. 59 НК РФ прекращение обязательств по отражению задолженности налогоплательщика перед бюджетом РФ допускается только после утраты налоговым органом права на обращение в суд и восстановления срока на подачу иска в суд [92]. Налоговый орган нельзя побудить через суд подать иск для взыскания с налогоплательщика налогов, это в любом случае его право, а

не обязанность. Однако на практике встречаются ситуации когда налоговый орган фактически пропустил срок для принудительного взыскания налога и процесс обращения в суд с ходатайством о восстановлении пропущенного срока затягивается (на практике уважительных причины пропуска срока у налогового органа нет) и задолженность по налогам, сборам, пени, штрафам числится на лицевых счетах за налогоплательщиком, что в определенных ситуациях приводит к нарушениям прав налогоплательщика на получение полной и достоверной информации об исполнении обязанности по уплате законно установленных налогов. Выявленная правовая неопределенность подлежит устранению через судебную защиту нарушенных прав налогоплательщика, где суд признает налоговую задолженность безнадежной к взысканию и обязывает налоговый орган произвести ее списание.

Другим примером несовершенства системы автоматизации и обработки документов налогоплательщика служит Постановление Президиума Самарского областного суда от 05.12.2012 года № 44Г- 78 /2013 по делу № 4Г-3080/2013, которым состоявшиеся судебные акты в пользу налогового органа отменены полностью с направлением дела на новое рассмотрение, после которого судом заявленные требования налогоплательщика удовлетворены в полном объеме [67]. Фабула дела сводится к налоговому спору состоящего в том, что налогоплательщик указал, что с введением электронного сервиса «личный кабинет налогоплательщика физического лица» им обнаружено, что на лицевом счете налогоплательщика имеется переплата по налогу на доходы физических лиц по результатам камеральной налоговой проверки налоговой деклараций по форме 3-НДФЛ за 2003 год. Факт наличия переплаты был установлен налогоплательщиком спустя восемь лет, то есть за рамками общеустановленного срока исковой давности. Налогоплательщиком доказано в суде, а налоговым органом не опровергнут факт не извещения налогоплательщика о наличии у него переплаты по налогу ранее, чем налогоплательщик самостоятельно подключился к системе электронного сервиса личный кабинет

налогоплательщика. Факт перечисления налога из бюджета ранее в процессе проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации 3-НДФЛ за 2003 год налоговым органом не доказан.

Неразвитость до совершенства этапа автоматизации налоговых проверок, неавтоматизированность на сто процентов охвата налогоплательщиков электронными сервисами, допустимость использования бумажного документооборота для ряда категорий налогоплательщиков приводит к формированию бумажных архивов, увеличению издержек по обработке документов на бумаге и человеческому фактору по их обработке. Судебная практика демонстрирует ошибки налогового органа и недостоверность поступающих сведений в процессе автоматизации является фактором прямых потерь бюджетной системы, то есть за ошибки исполнительных органов власти, должностных лиц налогового органа платит казна РФ. В качестве пути решения данной проблемы предлагается осуществлять электронный документооборот с охватом в сто процентов по сдаче налоговой отчетности, предоставления налоговых деклараций и документов к ним только в электронном виде для всех налогоплательщиков в независимости от их юридического статуса (физическое, юридическое лицо). Оцифровывать документы для передачи их в налоговые органы для физических лиц могут, например, многофункциональные центры при устранении нормативно-правового барьера связанного с налоговой тайной и обработкой персональных данных. При этом следует отметить, что со стороны государства уже предприняты первые шаги к цифровизации налогоплательщиков, однако данная мера носит лишь добровольный характер и не является обязательной для всех. Исключение составляет администрирование налога на добавленную стоимость, в котором налогоплательщикам вменена обязанность использовать электронный документооборот и электронную цифровую подпись.

В качестве проблем налогового администрирования и автоматического контроля налогообложения выделим упрощенность форм отчетности

налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций, не позволяющих должным образом проконтролировать полноту отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг. Автоматическая проверка налоговой декларации сводится лишь к форматно-логическому контролю контрольных соотношений, регистры налогового учета по формированию выручки и расходам, заявленным для целей исчисления налога на прибыль организаций не предоставляются и не сопоставляются перекрестно с данными налогоплательщика контрагента. Аналогичная ситуация выражена в проблеме администрирования налога на имущество организаций. Контроль над налогооблагаемой базой после внесения изменений в порядок определения налогооблагаемой базы в соответствии с п. 3 ст. 1, 3 Федерального закона РФ от 29.11.2012 г. № 202-ФЗ согласно которого сделки по приобретению движимого имущества в период с 01.01.2013 года и позднее налогообложению налогом на имущество организаций не подлежит [113]. Однако ст. 374 НК РФ объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета [41]. При таких обстоятельствах образовывается несопоставимое расхождение между данными бухгалтерского и налогового учета по определению стоимости имущества, подлежащего налогообложению. До принятия изменений указанным законом балансовая стоимость бухгалтерского баланса являлась контрольным показателем для индикации правильности налогообложения по налогу на имущество организаций через сопоставление с показателями стоимости имущества в налоговой декларации, то есть показатели ранее должны быть равны. Решением данной проблемы видится в доработке формы налоговой декларации с дополнением ее регистром налогового учета раскрывающего состав имущества и его стоимости. Аналогичная ситуация с проблемой администрирования налоговой декларации по налогу на прибыль организаций разрешается доработкой налоговой отчетности. Доработка декларации отнесена к компетенции ФНС РФ, но при этом остается открытым вопрос о

технической возможности хранения и обработки массива информации в формате «большие данные».

Отдельно хочется отметить несовершенство системы администрирования налога на добавленную стоимость. Сопоставление данных строк книг покупок и продаж перекрестно в формате налогоплательщик – контрагент не дает достаточного массива данных для проверки реальности хозяйственных операций и сопоставление само по себе не означает, что у сторон сделки имеются все необходимые первичные документы и операция имела место быть. Для улучшения качества налогового администрирования решение проблемы видится в совершенствовании системы отчетности с обязанностью налогоплательщика выгружать в электронном виде первичные документы, служащие основанием для принятия налога на добавленную стоимость к вычету. Документ должен выгружаться не просто в виде строки записи с датой, номером и суммой, а содержать в себе раскрытую информацию о хозяйственной операции (цена сделки, количество единиц операции, общая стоимость, сумма налога и его ставка) с каждой позиции номенклатуры. Такие изменения создадут больше издержек для недобросовестных налогоплательщиков, а с увеличением издержек сама услуга по предоставлению «транзитного НДС» без фактической наценки и уплате налога приведет к улучшению качества собираемости налога. Однако ограничиться лишь доработкой формы и форматов налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость недостаточно, необходимо также доработать на законодательном уровне нормы НК РФ, регулирующие порядок принятия вычета по налогу на добавленную стоимость, законодательно закрепив нормативы отраслевых стандартов по минимальной наценке для вопросов налогообложения. Критиками такого подхода видится лишь то, что это выглядит как вмешательство в экономическую сделку субъекта, однако самостоятельное регулирование отраслей без участия государства позволит в долгосрочной перспективе вытеснить с рынка недобросовестных участников налогообложения. Проблема также очерчена в судебной практике.

Демонстрируется изъян автоматического администрирования НДС и отсутствия правовых норм для отказа в налоговом вычете при наличии «разрывов» в сопоставлении налоговых обязательств контрагентов налогоплательщика на втором и третьем уровне, сформировавших налоговые вычеты по НДС для проверяемого налогоплательщика. У проверяемого налогоплательщика выполнены все формально предусмотренные ст. 169, 170, 171 НК РФ условия для получения налогового вычета по НДС. В качестве примера, данная проблема отражена в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 18.10.2018 года по делу А55-33076/2017, которым заявленные требования налогоплательщика удовлетворены в полном объеме [51].

Такая проблема, как недоверие к налоговым органам возможна к устранению лишь постепенным внедрением средств автоматизации и устранением человеческого фактора, развитием сервисных технологий по взаимоотношениям с налогоплательщиком. Осуществление предотвращения налоговых злоупотреблений не силами сотрудников налогового органа, а полномочиями и компетенциями правоохранительной системы, что позволит разграничить администрирование налогов и сборов от борьбы с теневой экономикой.

Ненова проблема несовершенства систем международного обмена в вопросах налогообложения при осуществлении операций с иностранными лицами и проведением расчетов с вводом средств за рубеж. В «обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» подробно расписаны толкования норм права для целей применения налогового законодательства при контроле над освобождением от налогообложения во избежание соглашений РФ и иностранных государств во избежание двойного налогообложения [42]. Информационный обмен между странами участниками ряда соглашений является затруднительным, так как находится за пределами юрисдикции РФ и проконтролировать полноту

исполнения обязательств за рубежом с активами хозяйствующего субъекта РФ фактически осуществляющего операции по транзиту выгод из России. Однако действующая судебная практика свидетельствует, что использование информационных баз международного уровня (например, данных бюро «Ван Дайк»), выписки операций по счетам и отчеты по сделкам за рубежом позволяют пресекать транзитный характер операций.

Для решения проблемы необходимо на национальном законодательном уровне, а также по средствам внесения изменений в международные соглашения достигнуть равных условий в вопросах налогообложения (то есть применение одинаковых ставок и условий налогообложения, как в РФ так и в иностранном государстве) с целью пресечения соблазна сэкономить на налоговых платежах из-за того, что в иностранном государстве такая хозяйственная операция не облагается вообще или облагается по более низкой и выгодной ставке. Положительной практикой является, вступивший в законную силу протокол, которым внесены изменения в соглашение по вопросам налогообложения между РФ и Республикой Кипр и с 1 января 2021 года применяется одинаковая ставка для целей обложения дивидендов в размере 15%, что нивелировало злоупотребление граничащее с выводом средств на Кипр [43].

08 сентября 2020 года был подписан соответствующий международный протокол между РФ и Республикой Кипр [114]. В первоначальном виде с рядом налоговых упушений соглашение было ратифицировано 17 июля 1999 года [108].

Подводя итоги рассмотренных проблем и путей их решений, следует отметить, что медленно, но все же совершенствование процессов автоматизации происходит. Проблема медлительности такого процесса заключается в существенности затратной части по организации хранению и автоматической обработке данных электронных массивов информации, завершив этап автоматизации необходимо приступить к этапу совершенствования нормативно-правовых актов, придающим правовое

значение автоматическим выборкам и аналитическим способностям программных комплексов по проверке налогообложения. Перспективной видится ситуация при которой в автоматическом режиме налоговые органы будут разгружены от ручного и полуавтоматического режима формирования результатов проверки при выявлении нарушений. Такие процессы как истребование документов и их анализ, составление акта налоговой проверки по выявленным нарушениям видится в ближайшем будущем в автоматическом режиме и по средствам обмена информацией в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи и бесконтактно. В качестве примера уже намеченной работы следует отметить, что на государственном уровне имеется практика по автоматизации процессов начисления административных штрафов в сфере ГИБДД при фиксации правонарушения техническими средствами автоматизации. Протокол об административном правонарушении составляется автоматически и подписывается электронной цифровой подписью, протоколы рассылаются нарушителям в массовом порядке в том числе и на бумажном носителе без рукописной подписи должностного лица его составившего. Данные протоколы имеют высокую собираемость по штрафам и практически не оспариваются, за исключением явных технических сбоев средств фиксации правонарушений. Будущее за автоматизацией процессов налогообложения и закрепления эталонов таких процессов в нормативно-правовых актах в пределах государственной политики в области налогообложения и компетенции законодательных и исполнительных органов с учетом правоприменительной практики судебной системы РФ.

### **3.2 Проблемы досудебного и судебного регулирования налоговых споров РФ и пути их совершенствования**

Прежде чем перейти к рассмотрению проблем, необходимо отметить преимущество фильтрации всех жалоб налогоплательщика через



обязательный фильтр по досудебному урегулированию, который позволил резко, в разы сократить, прежде всего, обоснованные жалобы налогоплательщика на незаконные действия (бездействия) налогового органа, а также заведомо бесперспективные налоговые претензии по неуплате налогов.

Ключевой проблемой досудебного аудита, несмотря на очевидные его преимущества, является шаблонность принимаемых решений, сводящаяся к удовлетворению жалоб налогоплательщика и неучастие налогового органа в состязательности процесса судебного участия, когда каждая из сторон обязана раскрыть свои доказательства, как основания своих требований. Также проблемой является и человеческий фактор, при котором «проскакивают» удовлетворённые жалобы, которые при детальном и качественном рассмотрении удовлетворению не подлежали бы. Решением данной проблемы является рассмотрение жалоб по экстерриториальному принципу, когда налоговый орган принявший решение и налоговый орган рассматривающий жалобу находятся в разных субъектах РФ, что позволяет разрушить связь заинтересованности лица принявшего решение и рассматривающего жалобу испортить свои показатели работы через понимание процессов формирования отчетности наблюдения за качеством исполнения своей деятельности.

Также проблемой досудебного урегулирования является негласность процедуры, скрытость, отсутствие публичности такого процесса, что не позволяет ориентироваться оперативно в достаточной мере действующей позиции налогового органа, что существенно отличает процесс досудебного аудита по рассмотрению жалобы и процесс судебного разбирательства. Решение проблемы видится в гласности и публичности процесса рассмотрения досудебных жалоб по процессу схожему судебным, но по упрощенному пути без громоздкой процедуры, видится достаточным лишь опубликования основных принимаемых актов и их открытая систематизация. Справедливо отметить, что первые попытки публикации результатов рассмотрения жалоб налогоплательщиков раскрыты в Интернете на сайте

Федеральной налоговой служб РФ в разделе «электронные сервисы» подраздел «справочная информация» вкладка «решения по жалобам». Отметим, что решения по жалобам опубликованы в иссечённом виде, только рассмотренные центральным аппаратом ФНС РФ. Решения по жалобам Управлений Федеральной налоговой службы публикуются выборочно и не в полном объеме. В качестве оправдания нельзя принимать поточный метод рассмотрения жалоб, так как сам по себе поток жалоб направлен из-за допускаемых и создаваемых самим налоговым органом конфликтных ситуаций и нарушений прав налогоплательщика. Досудебное урегулирование основано на сложившейся судебной практике и рассматривает ситуацию сквозь призму ранее принятого судебного дела, используя его, как шаблон. Однако пройдя досудебный фильтр и дойдя до судебного разбирательства налоговый орган уже в процессе налогового заседания по результатам изучения документов, ранее не предоставленных на рассмотрение жалобы уже принимает решение об отмене спорного ненормативного правового акта в рамках полномочий по контролю вышестоящего налогового органа (должностного лица в порядке должностного подчинения) над нижестоящим. Это позволяет оперативно разгрузить суд и не отвлекать ресурсы суда по изготовлению мотивированного решения, сформировав тем самым налоговую практику против налогового органа.

Следующим этапом прослеживаемой работы налогового органа на стыке судебной и досудебной работы является внутреннее ведомственное согласование подачи жалоб на состоявшиеся решения суда в вышестоящий суд. Решения судов первой инстанции в апелляционном и кассационном порядке по жалобам налогового органа не рассматриваются ввиду неподачи самим налоговым органом таких жалоб по очевидно бесперспективным основаниям, что позволяет исключить формальный подход по перекалыванию ответственности с исполнительного органа власти на судебные органы. Существенно сокращены, практически сведены к нулю

обращения с жалобами налогового органа на решения нижестоящих судов в Верховный Суд РФ.

После введения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации с введением ст. 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации Федеральная налоговая служба письмом от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ попыталась пересмотреть судебную практику применяя положений Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» рекомендовав не применять его в работе налоговых органов на правоотношениях возникших после назначения выездной налоговой проверки после 19.08.2017 (после вступления в силу изменений в Налоговый кодекс РФ) [49].

Справедливо будет отметить, что суды проигнорировали позицию налогового органа и применяли положения ст. 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации и положения Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 одновременно. В настоящее время Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 является действующим актом, имеющим юридическую силу, акт не отменен и не изменен [91].

В качестве примера применения одновременных норм положений как 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации, так и указанного постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда приведем в пример Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.12.2018 № Ф01-5384/2018, которым дана оценка обстоятельствам совершения налогового правонарушения по критериям Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и «новой» ст. 54.1 Налогового Кодекса Российской Федерации [50].

Проблемой судебного регулирования налоговых споров является медлительность самой судебной системы в формировании обзоров и практик применения и толкования норм права, но данный процесс замедлился еще

больше из-за более жесткого фильтра досудебного налогового администрирования жалоб налогоплательщика. Вышестоящим судам на сегодняшний день просто нечего обобщать, так как действующая политика в области налогов проходит процесс реформирования отношений от насильственных действий к побуждению уплатить налог к добровольно. Также проблема на стыке судебного и досудебного регулирования раскрывается в отсутствии полномочий вышестоящего налогового органа на отмену вынесенного нижестоящим налоговым органом решения по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика с направлением материалов дела по налоговому правонарушению на новое рассмотрение, что обусловлено защитой баланса частных и публичных интересов от чрезмерного контроля и затягивания сроков проведения административных мер в отношении налогоплательщика.

Еще одной проблемой на стыке является срок проведения выездной налоговой проверки, срок принятия решения по ее результатам. Указанные сроки не являются пресеченными, так как не создают для налогоплательщика никаких дополнительных обязанностей и не нарушают его права, недоимка по налогам, пени и штрафам к уплате не выставляется. Данная проблема хорошо освещена в Определении Верховного Суда РФ от 29 августа 2019 № 305-ЭС19-13947 [44].

Однако проблема таких задержек вынесения решений по результатам рассмотрения актов приводит к потерям бюджета, так как истекают формально установленные сроки давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, что приводит к потерям бюджета.

Решением проблемы является внутриведомственный контроль за «зависшими» решениями в региональных Управлениях Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации и незамедлительное принятие решений по ним, в том числе при наличии правовых оснований с отказом в привлечении к налоговой ответственности и не доначислением налогов.

Таким образом, проблема налогового администрирования как досудебного, так и судебного рассмотрения налоговых споров, раскрывается в неурегулированности действий самого налогового органа, которым создаются предпосылки для многочисленных жалоб налогоплательщиков.

Досудебный фильтр рассмотрения налоговых споров настолько жесткий, что практически не оставляет поводов для обращения в суд за защитой нарушений прав налогоплательщика. Соответственно налоговые правонарушения проходят стадию сортировки на агрессивные уклонения и перспективные с позиции налогового спора в пользу налогового органа.

Разгрузка судебной системы от бесперспективных налоговых споров свидетельствует о том, что исполнительный орган власти прислушался к судебному органу власти и начал процесс исполнения своей политики с учетом толкования судебных норм, направленных на защиту законной обязанности добровольно исполнять свои налоговые обязательства.

## Заключение

В первой главе спроецирован длительный путь прохождения исторического аспекта формирования налоговой политики. Освещен современный этап развития, хотя и еще не законченный до эталонного состояния. Приведены примеры свидетельствующие о существенной либерализации налоговой системы РФ, формировании у налогоплательщика добровольного желания самостоятельно и в полном объеме произвести уплату налогов, делая налоговое администрирование и контроль не заметным для самого налогоплательщика, а механизмы дистанционного взаимодействия по направлению налогоплательщик - налоговый орган через электронные каналы связи удобными и комфортными, а в период пандемии новой коронавирусной инфекции, просто вынужденной мерой работы, сохраняющей конституционный режим работы жизнедеятельности государства, в частности налоговых органов.

Во второй главе указано, что полученный материал и выработанные по нему итоги изъянов налогового законодательства на стыке налогового администрирования с несовершенством и медлительностью доработки программно-цифровых продуктов по автоматическому администрированию налогов и сборов требуют своевременной реакции законодательной и исполнительной власти по устранению человеческого фактора. Значимым моментом будет являться передача полномочий, в том числе по контролю над борьбой по уклонению от налогообложения от налоговых органов правоохранительной системе. Немаловажно внедрение комплексов и систем автоматизации, позволяющих исключить человеческий фактор на администрирование налогов на местах, однако данные цифровые оптимизации без нормативно-правовой проработки имеют недостаточно высокий уровень для предъявления налоговых претензий налогоплательщику. На фоне таких надстроек налоговой политики и созданию условий по недопущению роста судебных жалоб существенно заторможен процесс обобщения судебной

практики по спорам с налоговым органом. Статистическая отчетность по наблюдению по направлению материалов налоговых органов в подразделения Следственного Комитета РФ существенно сократило нагрузку на правоохранительную систему.

Такая оптимизация и маневренность налоговой политики исполнительного органа власти ФНС России привела к существенному снижению уровня агрессивного поведения налогоплательщиков по оптимизации и минимизации административно-конституционной обязанности каждого платить налоги и сборы в установленном размере и срок.

В третьей главе освещен ряд вопросов, предложенных как пути совершенствования налоговых взаимоотношений по администрированию обязанности уплачивать налоги. Основные вопросы могут найти свое развитие уже в ближайшее время. Параллельное развитие информационных технологий и совершенствование нормативно-правовой базы, придающей таким технологиям юридическую форму и силу, способствуют концептуальному практическому совершенствованию процедуры уплаты налогов и создания привлекательного инвестиционного климата в мировой общественности, резонансным делом ЮКОСа и Ходорковского. На уровне страны, продолжение совершенствования обозначенных систем налогового администрирования налогообложения, позволит переформатировать правовую культуру сознания налогоплательщиков избегать и пытаться оптимизировать свои налоговые обязательства. Дальнейшее развитие системы администрирования должно привести к самопроизвольному желанию платить налоги, а не скрывать их и тем более не вводить капиталы за границу, так как налоги как внутренние ресурсы страны просто необходимы в условиях нестабильности нефтяных котировок и переориентировании бюджета на налоговые поступления. Такая концепция позволит более крепко держать суверенитет страны и обезопасить РФ от мировой сговорчивости по дестабилизации бюджетной системы РФ от неналоговых поступлений от продажи энергоресурсов нефти и газа мировым потребителям. Дать

полноценную оценку совершенствования надстраиваемой налоговой системы, представляется в первую очередь Конституционному суду РФ и Верховному суду РФ, являющимися замыкающими звеньями и ставящими точку в толковании и применении воли законодателя.

В завершение отметим, что продолжение осуществления Министерством Финансов РФ и ФНС России намеченного пути имеют больше позитивной регламентации по сравнению с пройденным пластом налогового администрирования. Развитие системы регулирования перешло от претензионной работы к невидимому автоматизированному (без участия человеческого фактора) контролю над процессом налогообложения для большинства добросовестных налогоплательщиков на которых и рассчитывается система налогообложения современности в развитых странах.

В перспективном ключе намеченная тенденция развития системы налогообложения позволит ввести качество работ исполнительных органов на новый уровень и сформировать долгожданное доверие налогоплательщиков к налоговому органу и стране в целом.



## Список используемой литературы и используемых источников

1. Авдеева О.А., Знамеровский Е.В. Исторические аспекты формирования финансовых и налоговых институтов в национальном праве России/ О.А. Авдеева, Е.В. Знамеровский // Финансовое право. - 2017.- №10. - С. 3 - 7.
2. Алиева Э.Б., Магомедова А.А., Махачева А.О. Актуальные проблемы налогового контроля [Электронный ресурс] / Э.Б. Алиева, А.А.Магомедова, А.О. Махачева. – Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения: 08.11.2020)
3. Апелляционное определение Волгоградского областного суда от 23.05.2013 № 33-5383/13 [Электронный ресурс]/ Правовая система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/109581528/> (дата обращения: 12.04.2021)
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // СЗ РФ. – 29.07.2002.- № 30. - ст. 3012
5. Багаутдинова Х.З. Библиография истории Казани [Электронный ресурс] / Х.З. Багаутдинова. – Режим доступа: URL: <http://drevne-rus-lit.niv.ru/drevne-rus-lit/text/kazanskaya-istoriya/kazanskaya-istoriya.htm> (дата обращения: 10.11.2020)
6. Бажанов С.В. Краткий экскурс в новейшую историю налоговых органов Российской Федерации/ С.В. Бажанов // Безопасность бизнеса. - 2020. - №3. - С. 51-58
7. Батьянова Л. Н., Борисова Ю. В., Чигрина Е. В., Корнакова С. В. Правовые и социально-экономические проблемы территориального развития: налоговый аспект [Электронный ресурс] / Л.Н. Батьянова, Ю.В. Борисова, Е.В.Чигрина, С.В. Корнакова. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-i-sotsialno-ekonomicheskie-problemy-territorialnogo-razvitiya-nalogovyyu-aspekt> (дата обращения: 10.11.2020)

8. Гражданский Кодекс Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // СЗ РФ. - 05.12.1994. - № 32. - ст. 3301

9. Грекова Б.Д. Правда русская [Электронный ресурс] / Б. Д.Грекова. – Режим доступа: URL: <http://drevne-rus-lit.niv.ru/drevne-rus-lit/text/russkaya-pravda-prostrannaya/russkaya-pravda-prostrannaya.htm>\_\_\_\_(дата обращения: 10.11.2020)

10. Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 17 марта 1922 г. № 284, Совета Народных Комиссаров от 17 марта 1922 г. № 284 «Об едином натуральном налоге на продукты сельского хозяйства на 1922 - 23 гг. (утратил силу) // СУ РСФСР. - 17.03.1922. - №25. - ст. 284

11. Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 11 февраля 1922 г. № 167 «Об общегражданском налоге для оказания помощи голодающим и на усиление средств по борьбе с эпидемиями» (утратил силу) // СУ РСФСР. - 11.02.1922. - №16.- ст. 167.

12. Декрет ВЦИК, СНК РСФСР от 10 мая 1923 г. «Об едином сельскохозяйственном налоге в районах скотоводческих хозяйств» (утратил силу)// СУ РСФСР. – 10.05.1923. - №97. - ст. 969

13. Декрет Совета Народных Комиссаров 09 августа 1921 г. «О натуральном кожевенно-сырьевом налоге» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

14. Декрет Совета Народных Комиссаров от 10 мая 1921 г. «О натуральном налоге на шерсть» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

15. Декрет Совета Народных Комиссаров от 10 мая 1921 г. «О натуральном налоге на льняное и пеньковое волокно» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

16. Декрет Совета Народных Комиссаров от 11 мая 1921 г. «О натуральном налоге на табак» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

17. Декрет Совета Народных Комиссаров от 14 июня 1921 г. «О натуральном мясном налоге» (утратил силу) /Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

18. Декрет Совета Народных Комиссаров от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на хлеб, картофель и масленичные семена» (утратил силу). / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

19. Декрет Совета Народных Комиссаров от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на молочные продукты» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

20. Декрет Совета Народных Комиссаров от 21 апреля 1921 г. «О натуральном налоге на яйца» / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

21. Декрет Совета Народных Комиссаров от 22 ноября 1921 г. «Об осуществлении периодических трудгужевых повинностей на началах трудгужевого налога» (утратил силу) // СУ РСФСР. – 22.11.1921. - №78. - ст. 658

22. Декрет Совета Народных Комиссаров от 25 августа 1921 г. «О натуральном налоге на пушнину» (утратил силу) / Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

23. Декрет Совета Народных Комиссаров от 31 мая 1921 г. «О натуральном налоге на продукты огородничества и бахчеводства» (утратил

силу) /Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

24. Декрет ЦИК СССР, СНК СССР от 30 апреля 1924 г. «О введении в действие Положения о едином сельско-хозяйственном налоге» (утратил силу) // СУ РСФСР. - 30.04.1924. - №58. - ст. 570

25. Закон РСФСР от 01 декабря 1990 г. «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР «о налогах с предприятий, объединений и организаций» (утратил силу)// Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 12.03.1992. - №11. - ст. 527

26. Закон РФ от 06 декабря 1991г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (утратил силу)// Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. -19.03.1992. - № 12. - ст. 591

27. Закон РФ от 07 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (утратил силу) // Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 11.04.1991. - №15. - ст. 492

28. Закон РФ от 20 декабря 1991 г. «Об инвестиционном налоговом кредите» (утратил силу)// Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 19.03.1992. - № 12. - ст. 604.

29. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 11.04.1991. - № 15. - ст. 492

30. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу)// Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 12.03.1992. - № 11. - ст. 525

31. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (утратил силу) // Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 20.12.1990. - № 29. - ст. 384

32. Зарина П.Г., Кайтмазов В.А. Повышение эффективности проведения налоговых проверок [Электронный ресурс] / П.Г. Зарина, В.А.Кайтмазов. – Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/>

povyshenie-effektivnosti-provedeniya-nalogovyh-proverok (дата обращения: 08.11.2020)

33. Захарова Е.Н., Содномова С.К. Необходимость риск-ориентированного подхода в налоговом контроле [Электронный ресурс]/ Е.Н.Захарова, С.К. Содномова. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/neobhodimost-risk-orientirovannogo-podhoda-v-nalogovom-kontrole> (дата обращения: 10.11.2020)

34. Калугина Н.В. Актуальные проблемы налогового администрирования [Электронный ресурс]/ Н.В. Калугина. - Режим доступа: URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-nalogovogo-administrirovaniya-1> (дата обращения: 09.11.2020)

35. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 г. № 21-ФЗ // СЗ РФ. – 09.03.2015.- № 10. - ст. 1391

36. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // СЗ РФ. – 07.01.2002. - № 1 (ч. 1). - ст. 1

37. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) // «Российская газета». - 25.12.1993. -№ 237

38. Лебедева О.И., Воробьева А.И. Значение досудебного урегулирования налоговых споров в системе обжалования решений и действий налоговых органов [Электронный ресурс] /О.И. Лебедева, А.И.Воробьева. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachenie-dosudebnogo-uregulirovaniya-nalogovyh-sporov-v-sisteme-obzhalo-vaniya-resheniy-i-deystviy-nalogovyh-organov> (дата обращения: 08.11.2020)

39. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г.Васильева, Е.С. Губенко, и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. -704 с.

40. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть первая). от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. - 03.08.1998. - № 31. ст. 3824

41. Налоговый кодекс Российской Федерации. (Часть вторая). от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. - 03.08.1998. - № 31. ст. 3824

42. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – сентябрь 2017. – № 9

43. Оверчук А. Л. Экономические отношения с зарубежными странами (кроме СНГ) на двусторонней основе [Электронный ресурс]/ А.Л.Оверчук. – Режим доступа: URL: <http://government.ru/news/40178>\_(дата обращения: 10.11.2020)

44. Определение Верховного Суда РФ от 29 августа 2019 г. N 305-ЭС19-13947 «Об отказе в передаче жалобы в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». – Режим доступа: URL: <https://www.garant.ru/products/ipro/prime/doc/72571558/> (дата обращения: 12.04.2021)

45. Определение Конституционного Суда РФ от 17 ноября 2011 г. № 1571-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Завод ЖБИ-2» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 1 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». – Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/70107713> (дата обращения: 12.04.2021)

46. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. ВС РФ 11.02.1993 № 4462-1) // Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. - 11.03.1993. - № 10. - ст. 357

47. Особое мнение судьи Арановского К.В. на Определение Конституционного суда Российской Федерации от 04.07.2017 по жалобе

гражданина С.П. Бунеева // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2017. - №6

48. Петухова Р. А., Григорьева Я. А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики [Электронный ресурс] / Р.А.Петухова, Я.А.Григорьева. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovoe-administrirovaniye-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki> (дата обращения: 10.11.2020)

49. Письмо Федеральной налоговой службы России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@// Российская газета. – Федеральный выпуск № 7412. – 31.10.2017

50. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.12.2018 № Ф01-5384/2018 [Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/39681723/> (дата обращения: 12.04.2021)

51. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.10.2018 года по делу № А55-33076/2017[Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/39273849/> (дата обращения: 12.04.2021)

52. Постановление Верховного Совета СССР от 1 сентября 1939 г. (Принят на IV сессии) «о сельскохозяйственном налоге» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - № 31. - 01.09.1939

53. Постановление ВС РСФСР от 20 декабря 1991 г. «О порядке введения в действие Закона РСФСР «Об инвестиционном налоговом кредите» (утратил силу)// Ведомости съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. - 26.12.1991. - №52. ст. 1871

54. Постановление Губернатора Самарской области от 08 апреля 2020 г. №77 «О первоочередных мерах поддержки субъектов предпринимательства Самарской области, оказавшихся в зоне риска в связи с угрозой распространения новой коронавирусной инфекции» // Волжская коммуна. - № 55. – 08.04.2020

55. Постановление Конституционного суда РФ от 24 марта 2017 г. №9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапанова» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. – 2017 . - № 4

56. Постановление Народного Комиссариата по Финансовым Делах от 05 сентября 1922 г. № 713 «Правила введения денежного подворного налога вне городских поселений для удовлетворения местных нужд» (утратил силу) // СУ РСФСР. - 05.09.1922. - №67. - ст. 892

57. Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2013. - №10

58. Постановление Правительства Российской Федерации от 03 февраля 2020 г. № 80 «О признании не действующими на территории Российской Федерации актов СССР и их отдельных положений» // СЗ РФ. – 17.02.2020. - N 7. - ст. 825

59. Постановление Правительства РФ от 02 апреля 2020 г. № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» // СЗ РФ. – 13.04.2020. - N 15 (часть IV). - ст. 2267

60. Постановление Правительства РФ от 16 сентября 2013 г. № 809 «О Федеральной таможенной службе» // СЗ РФ. – 23.09.2013. - N 38. - ст. 4823

61. Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // СЗ РФ. – 16.01.2012.- № 3.- ст. 417

62. Постановление Правительства РФ от 29 мая 2004 г. № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о



банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» // СЗ РФ. – 07.06.2004. - № 23. - ст. 2310

63. Постановление Правительства РФ от 30 апреля 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // СЗ РФ. – 04.10.2004. - № 40. - ст. 3961

64. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. №329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // СЗ РФ. – 02.08.2004. N 31. - ст. 3258

65. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.05.2010 № 17099/09 // Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2010. - №9

66. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.11.2010 № 4350/10 // Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2011. - №3

67. Постановление Президиума Самарского областного суда от 05.12.2012 года № 44Г-78/2013 по делу № 4Г-3080/2013 [Электронный ресурс] /Правовая система «Гарант». – Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/110213614/> (дата обращения: 12.04.2021)

68. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29 января 2014 № 17АП-7258/13 [Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/54874201/> (дата обращения: 12.04.2021)

69. Постановление Совета Труда и Оборона от 03 июня 1921 г. «О натуральном мясном налоге» (утратил силу) /Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1921 г. Управление делами Совнаркома СССР. - М., 1944.- 992 с.

70. Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров от 09 января 1931 года «О единовременном сборе на хозяйственное культурное строительство в сельских районах» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №11. - 09.01.1931

71. Постановление Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров от 21 августа 1938 г. «о государственном налоге на лошадей единоличных хозяйств» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №32. – 21.08.1938

72. Постановление ЦИК СССР от 25 апреля 1926 г. «Об утверждении Положения о едином сельскохозяйственном налоге на 1926 - 1927 год» (утратил силу) // СЗ СССР. - 25.04.1926. - №30. - ст. 191-192

73. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 02 апреля 1927 г. «О введении в действие Положения о едином сельскохозяйственном налоге» (утратил силу) // СЗ СССР. - 02.04.1927. - №10. - ст. 95

74. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 07 мая 1925 г. «Об утверждении Положения о едином сельско-хозяйственном налоге на 1925 - 1926 год» (утратил силу) // СЗ СССР. - 07.05.1925. - №31. - ст. 208-209

75. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 19 ноября 1932 г. «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге на 1932 г.» (утратил силу) // СЗ СССР. – 19.11.1932. - №32. - ст. 188а-188б

76. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 20 февраля 1929 г. «Положение о едином сельскохозяйственном налоге» (утратил силу) // СЗ СССР. – 20.02.1929. - №13. - ст. 143-144

77. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 23 февраля 1930 г. «О введении в действие положения о едином сельско-хозяйственном налоге» (утратил силу) // СЗ СССР. - 23.02.1930. - №19. - ст. 171

78. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 26 мая 1933 года. «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге на 1933 г.» (утратил силу) // СЗ СССР. - 26.05.1933. - №3. – ст. 34

79. Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 29 марта 1931 г. «Положение о едином сельско-хозяйственном налоге на 1931 г.» (утратил силу) // СЗ СССР. - 29.03.1932. - №78 - ст. 476

80. Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 13.12.2012 года по делу № А55-4183/2012 [Электронный ресурс]/ Правовая

система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/39144188/> (дата обращения: 12.04.2021)

81. Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2006. - №12

82. Приказ Минфина России № 20н, МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 11.06.1999 N 1804) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 05.07.1999. - N 27

83. Приказ Минфина России от 10 ноября 2015 г. № 174н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи» (Зарегистрировано в Минюсте России 18.02.2016 № 41145) // Российская газета. – Федеральный выпуск № 6824. – 10.11.2015

84. Приказ Минфина РФ от 22.10.2012 № 135н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и Порядков их заполнения» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.12.2012 Регистрационный № 26233) // Российская газета. – Федеральный выпуск № 301. – 28.12.2012

85. Приказ Федеральной налоговой службы от 19 июля 2018 №ММВ-7-2/460@ «Об утверждении форм и форматов направления налоговым органом запросов в банк (оператору по переводу денежных средств) в электронной форме» // Российская газета. – Федеральный выпуск №7683. – 03.10.2018

86. Приказ Федеральной налоговой службы от 26 августа 2019 г. N ММВ-7-17/418@ «Об утверждении Административного регламента осуществления Федеральной налоговой службой контроля и надзора за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.2002 N 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)») и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, с ввозом товаров в Российскую Федерацию» // Российская газета. – Федеральный выпуск № 7946. – 26.08.2019

87. Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Финансовая газета. – № 25. - 21.07.2007

88. Приказ ФНС России от 07 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – Федеральный выпуск №7712. - 07.11.2018.

89. Прохорова Г.М. Лаврентьевская летопись. Текст. Перевод. Исследования [Электронный ресурс]/ Г. М. Прохорова. – Режим доступа: URL: <http://expositions.nlr.ru/LaurentianCodex/index.php> (дата обращения: 10.11.2020)

90. Пышкина Н.Л., Якушев М.Ф. Анализ практики и результатов использования автоматизированной системы контроля "НДС-2" [Электронный ресурс] / Н.Л. Пышкина Н.Л., М.Ф. Якушев. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-praktiki-i-rezultatov-ispolzovaniya-avtomatizirovannoy-sistemy-kontrolya-nds-2-1> (дата обращения: 10.11.2020)

91. Решение Верховного Суда Российской Федерации от 10.12.2019 №АКПИ19-774 [Электронный ресурс] / Правовая система «Гарант». - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/73382907/> (дата обращения: 12.04.2021)

92. Решение Ставропольского районного суда Самарской области от 27.03.2019 года по делу 2а-822/19 [Электронный ресурс]/ Картотека судебного делопроизводства. - Режим доступа: URL: <https://stavropolsky.sam.sudrf.ru/55698522> (дата обращения: 12.04.2021)

93. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 октября 2010 г. № 1/8656/ММВ-27-4/11 // Российская газета. – Федеральный выпуск № 5310. – 13.10.2010

94. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21 января 2010 г. № 01-69/1/ММ-27-2/1 // Российская газета. – Федеральный выпуск № 5089. – 21.01.2010

95. Соглашение об информационном взаимодействии между Федеральной службой по регулированию алкогольного рынка и Федеральной налоговой службой от 29 марта 2010 № 06-02/3ДН/ММ-27-2/2@ // Российская газета. – Федеральный выпуск № 5143. – 29.03.2010

96. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс]/ Д.В. Тютин. - Режим доступа: URL: <https://base.garant.ru/77570518/> (дата обращения: 10.11.2020)

97. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. - 17.06.1996. - № 25. ст. 2954

98. Указ Президиума ВС СССР от 03 июля 1941 «Об установлении на военное время временной надбавки к сельскохозяйственному налогу и к подоходному налогу с населения» (утратил силу) // Ведомости ВС СССР. – №2. - 03.07.1941

99. Указ Президиума ВС СССР от 10 апреля 1965 года «О подоходном налоге с колхозов» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №15. – 10.04.1965

100. Указ Президиума ВС СССР от 12 сентября 1957 года «О подоходном налоге с колхозов» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №45. – 12.09.1941

101. Указ Президиума ВС СССР от 18 декабря 1958 года «О подоходном налоге с колхозов» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №15. – 18.12.1958

102. Указ Президиума ВС СССР от 21 ноября 1941 года «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - № 29. – 21.11.1941

103. Указ Президиума ВС СССР от 29 декабря 1941 года «О военном налоге» (утратил силу)// Ведомости ВС СССР. - №1. – 29.12.1941

104. Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 07.08.2000. - № 32.- ст. 3341

105. Федеральный закон от 08.08.2001 года №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // СЗ РФ. – 13.08.2001. - №33 (Часть 1). – ст. 3431

106. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. – 15.12.2003. - N 50. - ст. 4859

107. Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 138-ФЗ «О лотереях» // СЗ РФ. - 17.11.2003. - № 46 (часть 1). - ст. 4434

108. Федеральный закон от 17 июля 1999 г. № 167-ФЗ «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // СЗ РФ. - 13.09.1999. - №37.- ст. 4447

109. Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 24.07.2017. - № 30. - ст. 4443

110. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // СЗ РФ. - 26.05.2003.-№ 21. - ст. 1957

111. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // СЗ РФ. - 28.10.2002. - № 43. - ст. 4190

112. Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» //СЗ РФ. – 01.01.2007. - № 1 (часть 1). - ст. 7

113. Федеральный закон от 29 ноября 2012 г. N 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. – 03.12.2012. - № 49. - ст. 6747

114. Федеральный закон от 30 декабря 2020 г. № 487-ФЗ «О ратификации Протокола о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр «об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 05 декабря 1998 года, подписанный 8 сентября 2020 года» // Официальный интернет-портал правовой информации. - №0001202012290049. - 29.12.2020

115. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. - 03.08.1998. - №31.- ст. 3825

116. Федеральный Закон РФ от 01 апреля 2020 г. №102-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. – 06.04.2020. - № 14 (часть I). - ст. 2032

117. Федеральный конституционный закон от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» // СЗ РФ. – 22.12.1997. - № 51. - ст. 5712

118. Хасанова С.С., Антаева Ф.Ж. Оптимизация работы ФНС по проведению налогового контроля в условиях цифровой экономики [Электронный ресурс] / С.С. Хасанова, Ф.Ж. Антаева. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/optimizatsiya-raboty-fns-po-provedeniyu-nalogovogo-kontrolya-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki> (дата обращения: 10.11.2020)

119. Цветков В. А., Шутьков А. А., Дудин М. Н., Лясников Н. В. Совершенствование системы налогового администрирования в России [Электронный ресурс] / В.А. Цветков, А.А. Шутьков, М.Н. Дудин, Н.В.Лясников. - Режим доступа: URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-sistemy-nalogovogo-administrirovaniya-v-rossii> (дата обращения: 10.11.2020)

120. Яковлев Д.И. Проблемы правового регулирования проведения камеральной и выездной налоговых проверок [Электронный ресурс] / Д.И.Яковлев. - Режим доступа: URL:<https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-pravovogo-regulirovaniya-provedeniya-kameralnoy-i-vyezdnoy-nalogovyh-proverok> (дата обращения: 08.11.2020)