

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

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки / специальности)

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления

(направленность (профиль) / специализация)

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему: «Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации»

Обучающийся

А.А. Корнилова

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. юр. наук, А.В. Моисеев

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

Тольятти 2023

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Теоретико-правовой анализ налогового контроля.....	9
1.1 Становление и развитие правовых основ осуществления налогового контроля в Российской Федерации.....	9
1.2 Понятие и сущность налогового контроля.....	18
1.3 Организационно-правовые формы и методы налогового контроля .....	18
Глава 2 Практика осуществления налогового контроля в Российской Федерации.....	34
Н	
У	
2.2 Налоговый мониторинг как самостоятельная форма налогового Р контроля.....	46
Е	
Глава 3 Совершенствование налогового контроля.....	52
В.1 Зарубежный опыт и практика осуществления налогового контроля.....	52
N 3.2 Основные направления совершенствования организации и К проведения налогового контроля.....	59
Заключение.....	65
Список используемой литературы и используемых источников.....	72

"

–

Т

о

с

1

4

6

7

4

3

3

## Введение

Актуальность темы магистерской диссертации.

Обязанность каждого гражданина Российской Федерации платить законно установленные налоги установлена в ст. 57 Конституции Российской Федерации [33]. Одним из элементов обеспечения исполнения данной обязанности, является налоговый контроль, от состояния и организации которого зависит эффективность функционирования в целом всего государственного механизма.

Система налогового контроля представляет собой достаточно сложный и объемный механизм правовых, финансовых, организационных и экономических методов воздействия, имеющий своей целью осуществление государством ее фискальной функции. В связи с чем, формирование финансовой основы существования государства и общества, своевременное и полное пополнение бюджетов всех уровней, поддержание стабильного функционирования экономики страны требуют наличия эффективной системы налогового контроля.

Однако, если обратиться к официальным статистическим данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации, за 2022 год, то можно увидеть, что в рамках проведенного налогового контроля было выявлено 2 692 890 нарушений, в результате которых дополнительно начислено платежей, включая налоговые санкции и пени на сумму 94 447 388 рублей [54]. За семь месяцев 2023 года выявлено 44 671 941 нарушений и дополнительно начислено платежей на сумму - 26 152 069 рублей [55]. Данные показатели свидетельствуют об эффективности налогового контроля, что в свою очередь не решает вопроса о необходимости его совершенствования, что обусловлено рядом обстоятельств не только теоретико-практического характера, но и сложившийся геополитической ситуации.

Как известно, в настоящее время Российская Федерация переживает сложную экономическую ситуацию, вызванную не только пандемией коронавируса (COVID-19), но и множеством санкций со стороны мирового сообщества в связи с ситуацией на Украине. Все эти обстоятельства напрямую сказываются на налогообложении, что свидетельствует о необходимости некоторых изменений в системе налогового контроля, имеющего все предпосылки для его усиления и главной задачей которого становится обеспечение экономической безопасности государства, что невозможно без эффективного механизма взаимодействия уполномоченных контрольных и надзорных органов.

В теоретико-правовом аспекте налоговый контроль представляет собой самостоятельный институт налогового права, находящийся в постоянном развитии, что выявляет множество пробелов и недостатков в правовом регулировании. Кроме того, по сей день в науке налогового права допускается смешение форм и методов налогового контроля, что обусловлено открытым перечнем в действующем Налоговом кодексе Российской Федерации форм налогового контроля, а также отсутствием легального определения данных категорий. Много критических замечаний высказывается относительно законодательно закрепленного понятия «налоговый контроль».

Таким образом, изложенное обуславливает актуальность и важность исследования темы настоящей магистерской диссертации, так как эффективный контроль является неотъемлемым институтом любого демократического правового государства. В современных, очень не простых политических и экономических условиях в мире, стало очевидно, что странам надо осознать важность процессов глобализации, поскольку это «столбовой путь» развития цивилизации. Каждой стране необходимо найти свою нишу в этом процессе, каждое государство должно участвовать в как можно более широком круге соглашений, союзов, в том числе по вопросам

налогового контроля. Тогда оно сможет полноценно участвовать в глобализации и получать от этого соответствующие выгоды.

#### Степень разработанности темы исследования

В силу многогранности и междисциплинарного характера отношений, связанных с налогообложением, различные аспекты организации налогового контроля исследуются учеными в рамках различных экономических [3]; [22]; [44]; [100], правовых [5]; [14]; [36]; [74]; [97]; [101] и других дисциплин. В то же время в силу общественной важности и нарастания фактора публичности налогов институт налогового контроля имеет самостоятельный предмет исследования.

Так, непосредственно теоретические вопросы налогового контроля отражены в трудах таких ученых, как А.В. Аронова, А.В. Брызгалина, И.С. Букиной, Э.А. Вознесенского, О.В. Врублевской, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, В.А. Кашина, И.И. Кучерова, Ю.М. Лермонтова, Л.Н. Лыковой, И.А. Майбурова, К.В. Новоселова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, С.Г. Пепеляева, А.И. Погорлецкого, Л.В. Поповой, А.Н. Романова, М.В. Романовского, Ф.Ф. Ханафеева, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной, и многих других авторов.

Труды данных авторов составили теоретическую основу настоящего исследования.

На монографическом уровне исследуются вопросы повышения эффективности налогового контроля [2], общие вопросы правового регулирования налогового контроля [90], а также механизм государственного контроля за налоговыми правонарушениями [42] и многие другие вопросы.

Несмотря на столь активный интерес научной общественности к нормативно-правовым и теоретическим аспектам налогового контроля, многие вопросы реформирования и совершенствования данного института остаются без должного научного осмысления. Все это еще раз обуславливает необходимость обращения к теме настоящей магистерской диссертации.

Объект исследования – общественные отношения, возникающие в сфере нормативно-правового регулирования налогового контроля в Российской Федерации.

Предмет исследования – нормы прав Российской Федерации и некоторых зарубежных стран, регулирующие общественные отношения, возникающие в сфере налогового контроля, доктринальные источники и материалы юридической практики

Цель исследования – комплексный теоретико-правовой анализ налогового контроля и практические аспекты его осуществления.

Задачи исследования:

- историко-правовой анализ становления и развития налогового контроля в Российской Федерации;
- определение понятия и сущности налогового контроля;
- исследование организационно-правовых форм и методов налогового контроля;
- исследование правового статуса субъектов, осуществляющих налоговый контроль, видов и стадий налоговых проверок;
- анализ практики осуществления налогового мониторинга как самостоятельной формы налогового контроля;
- анализ опыта некоторых зарубежных стран и практики осуществления налогового контроля;
- выработка и предложение основных направлений совершенствования организации и проведения налогового контроля.

Методологическая основа научного исследования

Методологические проблемы формирования эффективной системы налогового контроля исследованы на базе научных подходов к установлению «институциональной структуры» налогового контроля и общей методологии определения эффективности институтов. С точки зрения исторического подхода рассмотрено влияние уровня развития государственности и его институтов на развитие налогового контроля. В работе исследованы вопросы

влияния гармонизации и информатизации на развитие института налогового контроля. Кроме того, использовались такие общенаучные методы исследования, как методы анализа, синтеза, обобщения, индукции и сравнения.

Эмпирическая основа исследования: официальные статистические данные Федеральной налоговой службы Российской Федерации, материалы юридической практики, а также научно-правовые материалы, опубликованные в научных периодических изданиях.

Научная и теоретическая значимость исследования отражаются в положениях, выносимых на защиту:

- предложено авторское определение налогового контроля: налоговый контроль – это вид государственного финансового контроля, реализуемый в налоговой сфере посредством деятельности уполномоченных органов государственной власти в пределах их компетенции с целью обеспечения соблюдения налогоплательщиками законодательства в области налогов и сборов и осуществляемая в формах, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации;
- с целью уменьшения фирм-однодневок» необходимо Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» дополнить таким основанием для отказа в постановке на учет юридическому лицу, как предоставление в налоговый орган недостоверных сведений;
- ужесточить ответственность за налоговые правонарушения в зависимости от тяжести совершения нарушения. Штрафные санкции с каждым годом сокращаются, причиной этому служат применения смягчающих обстоятельств. Однако, стоит наказывать плательщиком в полном объеме, чтобы в будущем плательщики были внимательны, и не привлекались к ответственности.

Смягчающие обстоятельства снижают сумму поступлений в бюджет государства;

- в случае уклонения от ответственности, предоставлять сотрудникам налоговых органов право на закрытие банковских счетов юридического и физического лица;
- разработать программный комплекс, в котором будет отображаться полное досье налогоплательщика, для выявления и анализа проблемных налогоплательщиков, в целях предотвращения совершения им налоговых нарушений. В связи с тем, что плательщики относятся к налоговой инспекции по месту регистрации, а также месту осуществления предпринимательской деятельности, филиалы предприятий могут находиться в разных городах, и относится к разным налоговым органам, либо смена прописки. Именно поэтому необходимо усовершенствовать единый портал, где будет отражено полное досье плательщика, не зависимо от того, в каком налоговом органе стоит на учете. Помимо этого, для получения полного объема информации, необходимо включить в этот программный комплекс другие органы, такие как банки (операции по счетам), прокуратуру (судебные взыскания) и т.д.
- п. 1 ст. 32 НК РФ дополнить обязанности налоговых органов осуществлением профилактических мероприятий, направленных на предупреждение налогового законодательства;
- в главу 14 НК РФ включить ст. 82.1, посвященную предварительному налоговому контролю.

Структура магистерской диссертации predetermined целью и задачами исследования и включает такие взаимосвязанные структурные элементы, как введение, две главы, объединенные взаимообусловленными семью параграфами, заключение и список используемой литературы и используемых источников.



## **Глава 1 Теоретико-правовой анализ налогового контроля**

### **1.1 Становление и развитие правовых основ осуществления налогового контроля в Российской Федерации**

История российской государственности во все времена сопровождалась становлением и развитием института налогов и налогообложения, что в свою очередь не могло и не может функционировать без налогового контроля, поскольку при взимании налогов затрагиваются интересы различных слоев общества, происходит изъятие части имущества в различных вещественных формах, что в любые времена приводит к различной степени неприятия и даже к конфронтации между основными участниками налогового процесса. Наряду с развитием государства и процесса налогообложения происходило и совершенствование налогового контроля, что в конечном итоге привело к формированию института налогового контроля.

Во все времена жесткость налогового контроля зависела от внутренних и внешних факторов. Например, в эпоху первых государств наибольшее значение имело ведение или отсутствие войн с соседними государствами. Для ведения войны необходимы были дополнительные средства, поэтому вводились чрезвычайные военные налоги, имевшие, как правило, целевой характер. Известно, что в мирное время в Древнем Риме и Древней Греции налоговое бремя ослаблялось и государственный аппарат содержался за счет внутренних источников, т.е. налогов с податных малоимущих слоев общества. Если военная компания оказывалась успешной, казна победителя получала доходы в виде дани и контрибуции с побежденных соседей со всеми вытекающими из этого обстоятельствами.

Другим важным фактором формирования налогового контроля является форма государственного устройства и общественно-политический строй. Дань, как прообраз прямого имущественного налога использовали как

внутри страны, так и в отношениях с соседними государствами, в свое время она объективно являлась наиболее надежным источником дохода государства. Дань сохраняла свое преобладающее значение в источниках доходов казны при рабовладельческом и феодальном строях, поскольку развитие торговли и предпринимательства в те периоды было недостаточным для формирования соответствующих доходов и их перераспределения в бюджет государства. В последующие эпохи, особенно с формированием капиталистических отношений, происходит развитие внутренней и международной торговли, а также промышленного производства, результатом которого является рост предпринимательской прибыли.

Указанные процессы приводят к изменению элементов налогообложения – системы налогоплательщиков, системы налогов и, соответственно, объектов налогообложения и налоговых баз. В эпоху капитализма основным видом налогооблагаемого дохода становится предпринимательская прибыль, вместо земельной ренты при феодализме. И что очень важно отметить, налогоплательщиками фактически становятся все трудоспособные классы и слои общества. Это все потребовало изменения масштабов и организации налогового контроля, который становится строго систематизированным, появляются специальные уполномоченные государственные органы для этого [103, с. 45].

Происходящие в ходе исторического развития политические, экономические, социальные события, изменяющие общество и государство в той или иной степени оказывают влияние на организацию налогового контроля.

В целом, налоговый контроль развивается вместе с развитием государства и человеческого общества. Основным фактором, от которого зависит налоговый контроль, является государственное устройство и социальная ориентированность государства. Так, в рабовладельческих, феодальных и капиталистических обществах налоги служили инструментом дополнительной эксплуатации неимущих классов. Современный же период

развития отличается гармонизацией интересов посредством демократизации общества, что отражается на системе налогового контроля.

Следует также различать общие факторы, действующие в отношении налогового контроля, и специфические факторы формирования системы налогового контроля. Так, общие факторы связаны с крупными этапами развития человеческого общества и государства, имеющими глубокий социальный характер. Развитие налогового контроля связано также с происходящими экономическими процессами, характеризующимися, например, переходом от натурального хозяйства к товарному производству, где господствуют товарно-денежные стоимостные отношения [103, с. 47-48].

Товарно-денежные отношения получают широкое развитие при капиталистическом способе производства. С точки зрения налогового контроля важно то, что капитализм порождает два важнейших класса налогоплательщиков: это собственники средств производства – капиталисты и класс наемных рабочих, продающих свой труд. Первые платят налоги с предпринимательской прибыли, вторые – с заработной платы. Таким образом, впервые в истории человечества плательщиками налогов становятся основные классы общества, в те времена составляющие большую часть трудоспособного населения.

Специфические факторы формирования системы налогового контроля связаны с учреждением и функционированием органов налогового контроля в разные эпохи и в разных странах. Здесь прослеживаются общие закономерности и различия. О формировании специальных органов налогового контроля предметно можно вести речь только относительно развитых государств, в которых действуют налоги с четко выраженными, определенными элементами налогообложения. В эпоху ранних государств, к примеру, при взимании дани об определенности элементов налогообложения речь не могла идти.

Далее следует предметнее остановиться на основных исторических этапах развития налогового контроля в России.

В доктрине ученые по-разному подходят к вопросу о периодизации истории становления и развития налогового контроля.

Так, З.С. Якупов выделяет следующие исторические периоды развития налогового контроля:

- Древняя Русь;
- времена татаро-монгольского ига;
- период Средних веков;
- эпоха Петра I и до Октябрьской революции 1917 г.;
- советский период;
- период перехода России к рыночным отношениям [103, с. 48].

Н.А. Фальшина предлагает выделять в развитии налогового контроля три крупных периода:

- начальный этап развития государственности с обряда жертвоприношения до начала XVIII в. Данный период характеризуется в самом начале отсутствием необходимого аппарата, определяющего порядок сбора налогов, который носил случайный характер. В этот же временной период происходит формирование контрольных органов;
- начало XVIII в. до начала XIX в. – период, когда возникает система государственных учреждений, определяющих сбор налогов;
- начало XIX в. по настоящее время – государство взяло на себя абсолютную власть по установлению, взиманию и контролю за уплатой налогов и сборов. В качестве помощника государства выступают региональные органы государственной власти [91, с. 104-105].

Достаточно интересно предлагает структурировать отечественный исторический опыт становления налогового контроля А.В. Телегус. Так, ученый, историю налогового контроля рассматривает в зависимости от появления и развития конкретного налога и реализации определенных способов контроля за взиманием налогов:

- дань (конец IX в. - до середины XIII в.). Контрольным органом являлся непосредственно киевский князь, при дворе которого были образованы должности данщика, таможенника, и др., т.е. те кто отвечал за сбор податей. Контроль за взиманием торговых и судебных пошлин осуществляли непосредственно взимавшие их лица;
- ордынский выход (1245 – 1480 гг.) – контроль осуществляли баскаки, уполномоченные ханом;
- барщина и оброк (1480-1551 гг.) – создаются центральные органы управления, непосредственно подчинявшиеся великокняжескому дворецкому, аккумулировавший налоги с дворцовых земель;
- московская соха (1551 – 1653 гг.) – сбор, хранение и расход казны – находились в ведении Приказ Большого прихода, а также Большого дворца, Ямской изба и соответствующих территориальных учреждений. Непосредственно сбором налогов занимались «кормленщики». В период опричнины сбором налогов ведали городовые, ямские приказчики, таможенники;
- дворовое обложение (1679-1718 гг.) – создан специальный орган – Счетная палата (1665 г.), осуществляющая фискальный контроль. Налоговый контроль осуществляла также Ближняя канцелярия, учрежденная в 1699 г.;
- подушная подать (1724-1898 гг.) – взималась непосредственно помещиками. Также были созданы казенные палаты, осуществляющие учет поступления доходов. В 1780 г. создана экспедиция о государственных доходах, взимавшие недоимки, недоборы и недочеты. В 1885 г. был учрежден институт податных инспекторов при Казенной палате;
- промысловый налог (1898-1917 гг.);
- подоходный налог (1917-1919);
- продовольственная разверстка (1919-1921 гг.);

- подоходно-имущественный и продовольственный налог (1921-1941);
- подоходный и военные налоги (1941-1945 гг.);
- подоходный налог перестроечного периода [87, с. 20].

Представленная периодизация сосредоточена на налоговом контроле за физическими лицами. В тоже время, необходим исторический подход в исследовании непосредственно развития налогового контроля, что позволит увидеть, под воздействием каких обстоятельств и факторов в различные исторические эпохи происходило его изменение. Однако вопросам генезиса налогового контроля при взимании налогов уделено недостаточно внимания, что объясняется следующими причинами:

- неразвитостью, а в ряде случаев фактическим отсутствием системы налогового контроля в ранних государствах. Например, в периоды, когда для многих государств раннего периода основным источником доходов выступала дань, собираемая с покоренных племен или со своего народа, формы контроля были достаточно просты. Они порою сводились к тому, сколько оставить благ плательщикам для поддержания определенного жизненного уровня, чтобы можно было приехать за данью на следующий год. Размер дани определялся потребностями короля или князя на содержание дружины и обеспечение других мероприятий. Исходя из этого, трудно в наше время судить о том, каков был уровень собираемости дани, оброка, мыта и др. в те исторические эпохи. При этом известно, что необходимость налогового контроля определяется не в последнюю очередь уровнем сокрытия и собираемости налогов;
- недооценкой роли налогового контроля в функционировании налоговых систем;
- недостаточностью информации об организации налогового контроля в древние времена [103, с. 49].

Применительно непосредственно к исследованию истории развития

налогового контроля, следует обратить внимание на ряд моментов.

Если рассматривать период Древней Руси, то сбор налогов, приравнявшийся по своей важности к военным походам, осуществлял непосредственно сам князь со своей дружиной [82, с. 21]. Выделяли два способа сбора дани: повоз и полюдьё. Дань собиралась в натуральной форме. Это объяснялось тем, что в качестве первых государственных образований на Руси выступали родовые общины, которые вели натуральное хозяйство. Натуральная форма обложения требовала повышенных затрат и была неудобной для контроля.

Исследуемый период характеризовался фактическим отсутствием интереса со стороны киевских князей к развитию предпринимательской деятельности для получения доходов. В дальнейшем развиваются производительные силы и производственные отношения; уже к X в. налаживается внутренняя и внешняя торговля, в частности с Византией, что меняет структуру государственных расходов и доходов; появляются деньги и зачатки денежной формы уплаты налогов и торговых пошлин. Таким образом, можно говорить о зарождении одного из важнейших признаков, характеризующих налог как современный институт. В структуру княжеского управления вводятся специальные должности по сбору налогов (данщики, мытники).

При Ольге упорядочивается сбор дани, до этого носивший ненормированный и произвольный характер. В этот же период учреждаются погосты, представляющие собой административные центры сбора дани.

Важной особенностью государственного устройства во времена Киевской Руси являлось то, что государственные доходы и расходы не были отделены от доходов и расходов князя, что не способствовало формированию и развитию института налогообложения и организации налогового контроля.

Одним из факторов формирования налоговой системы на Руси является формирование института религии. Церковная десятина была известна из опыта Западной Европы еще раньше, она имела место и на Руси. Д. Толстой

пишет, что «по свидетельству «Устава Великого Князя Киевского и всея Руси», духовенство собирало для своих нужд пошлины во время устраиваемых в храмовые праздники ярмарок» [цит. по: 27, с. 65]).

Организационной формой собирания дани кроме полюдья и повоза выступала система откупов; в качестве откупщиков могла выступать и церковь. Система откупов в целом не способствовала построению эффективного налогового контроля.

Налогообложение в период монголо-татарского ига происходило путем приспособления существующих на Руси форм налогообложения, главным образом дани, т.е. была обеспечена преемственность в налогообложении. При этом Золотая Орда стремилась получать дань преимущественно в денежной форме. Источником серебряных денег у русских князей была торговля со странами западной Европы. Сбор дани осуществляли баскаки – специально уполномоченные монгольским ханом, а затем самими русскими князьями должностные лица. Также существовала система откупа, предусматривавшая взимание дани посредниками, в качестве которых выступали хорезмские или хивинские купцы.

После освобождения от татаро-монгольского ига и снятия обязанности платить дань происходит становление централизованного русского государства со столицей – Москвой. Это означало, что происходят качественные изменения, как в самом государственном устройстве, так и в системе налогообложения. Освобождение от уплаты дани хану высвободило средства для государственного строительства в Московской Руси.

Однако с точки зрения развития института налогового контроля не были проведены необходимые государственные преобразования. Речь идет о том, что в этот период, также как и в более передовых в то время европейских государствах, государственная казна, доходы и расходы великого князя не были разграничены.

Вплоть до Петра I контрольные функции за уплатой налогов осуществлялись на государственном уровне. Поступление налогов было



сосредоточено в стрелецком, ямском и Большом приказах.

В период правления Петра I известен реформированием государственного управления. В данный период налоговые органы были децентрализованы, а налоговые полномочия были переданы губернским учреждениям.

В 1802 г. Александр I создает Министерство финансов, структурным подразделением которого являлся Департамент податей и сборов. С этого периода, по словам В.В. Владимирова вопросы контроля за образованием, движением и расходованием государственных средств приобрели особое значение [15, с. 28].

С 1885 г. контроль за правильностью взимания налогов осуществляли податные инспектора. В результате налоговой реформы 1881–1885 гг. были созданы податная служба, институт податных инспекторов при Казенной палате, осуществляющие контроль за поступлением налоговых платежей.

С приходом в 1917 г. к власти большевиков сбор налогов осуществляли финансовые отделы губернских и уездных исполкомов. В ходе реформы 1930 г. в системе районных и городских финансовых отделов были созданы налоговые инспекции.

Переход России к рыночной экономике, приводит к необходимости реорганизации системы налогов и контрольных органов. При Минфине СССР создана Главная государственная налоговая инспекция [72].

В 1991 году создана Государственная налоговая служба, правовой статус которой было урегулирован Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» 1991 г. [24].

В 1991 г. Государственная налоговая служба была преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам, которое в 2004 году была также преобразовано в Федеральную налоговую службу, подведомственную Министерству финансов РФ [89].

Обобщая вышесказанное, можно утверждать, что история развития России и других стран, начиная от Древнего мира доказала, что институт

налогов и налогообложения не может функционировать без организации налогового контроля, поскольку при взимании налогов затрагиваются интересы различных слоев общества, происходит отъем части имущества, что в любые времена приводит к сопротивлению и к различной степени конфронтации между основными участниками налогового процесса – податным населением и сборщиками налогов. Указанные институты развивались на протяжении многих веков, что обеспечило им жизнестойкость и выживаемость в сложных условиях развития человеческой цивилизации. Наряду с развитием государства и процесса налогообложения происходило и совершенствование методики налогового контроля. Древняя Русь, а затем Россия прошли все этапы совершенствования института налогового контроля. Во все времена степень налогообложения и жесткость налогового контроля зависели от внутренних и внешних факторов. В эпоху первых государств наибольшее значение имело ведение или отсутствие войн с соседними государствами. Для ведения войны необходимы были дополнительные средства, поэтому вводились чрезвычайные военные налоги, имевшие, как правило, целевой характер. На протяжении нескольких веков Русь вела борьбу за освобождение от татаро-монгольского ига, победить в которой помогла система откупов при сборе дани и хитрость русских князей, которые увидели в ней возможности для получения средств для развития московского княжества и всей Руси.

## **1.2 Понятие и сущность налогового контроля**

Прежде чем приступить к непосредственному исследованию понятия налогового контроля, необходимо определиться с его правовой природой. По данному вопросу достаточно ясно выразил свою позицию Конституционный Суд РФ, который в одном из своих постановлений указал на то, что налоговый контроль является разновидностью государственного контроля [68], исходя из признания того, все органы государственной власти

осуществляют контрольную функцию в пределах их компетенции [67]. Кроме того, налоговый контроль является элементом механизма исполнения конституционной обязанности по уплате налогов [69].

Доктрина также поддерживается той позиции, согласно которой налоговый контроль признается разновидностью государственного контроля [88, с. 4]; [91, с. 105]. При этом, Н.А. Фальшина отмечает финансовую природу налогового контроля и относит его к разновидности общегосударственного финансового контроля, цели и задачи которого имеют финансовый характер [91, с. 105]. Многообразие финансовой деятельности предопределило множество форм финансового который может осуществляться в форме банковского, валютного и в том числе налогового контроля [4, с. 8].

Понятие налогового контрольно легально сформулировано законодателем в п. 1 ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) [49], согласно которому под таковым понимается деятельность органов, уполномоченных осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах в установленном НК РФ порядке. Однако законодательное понятие налогового контроля подвергается критике, в связи с чем ученые не оставляют попыток сформулировать более совершенное его определение. Так, в доктрине можно выделить несколько позиций относительно понятия исследуемой дефиниции.

Во-первых, налоговый контроль признается институтом налогового законодательства [57, с. 29].

Во-вторых, налоговый контроль отождествляется с проверкой [40, с. 18], которая является его определяющим признаком [39, с. 203]. Однако подобное отождествление вызывает сомнения, так как уравнивая данные понятия, при этом, сужает налоговый контроль до налоговой проверки. Тогда как налоговый контроль включает в себя не только проверочные мероприятия, но действия исследовательского характера.

Действительно, если обратиться к ст. 2 Федерального закона «О защите

прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» [93], то можно увидеть, что в сравнении с легальным понятием налогового контроля, определение государственного контроля более развернуто. Так, государственный контроль определяется как деятельность уполномоченных органов государственной власти. Указанная деятельность направлена на предупреждение, выявление и пресечение нарушений требований федерального и регионального законодательства посредством организации и проведения проверок, мероприятий, наблюдения, анализа и прогнозирования.

Некоторые ученые налоговый контроль определяют как систему мероприятий [19, с. 37]. М.В. Романовский и О.В. Врублевская считают, что такая система направлена «на проверку законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов государства на всех уровнях управления и власти в части налоговых доходов» [46, с. 344].

Однако, некоторые ученые, возражая против данного подхода, отмечают хаотичный характер налогового контроля, а все его мероприятия не служат одной цели, не связаны между собой и решают только локальные задачи [4, с. 9].

В-третьих, налоговый контроль определяют как функцию государственного управления [53, с. 172], условие налогового администрирования [21, с. 44].

И.В. Осокина, признавая налоговый контроль функцией государственного управления, определяет его как систему наблюдения за деятельностью налогоплательщиков с целью исполнения налогового законодательства [53, с. 172]. Данный научный подход представляется стратегически ориентированными и важными, поскольку формы наблюдения могут быть более широкими по сравнению с мероприятиями контроля и должны получить развитие в будущем.

В тоже время, определение налогового контроля как условия

налогового администрирования, выступающего одновременно и главным его (налогового администрирования) методом, вызывает сомнения, так как процесс, являющийся составным элементом конкретного явления, не может являться одновременно и причиной его возникновения.

В-четвертых, налоговый контроль определяют и как определенный организационно-правовой механизм, определяющий границу и сферу его применения [57, с. 4].

В-пятых, большинство ученых, налоговый контроль понимается, исходя из его законодательного определения, как разновидность деятельности, т.е. процедурно-процессуальная деятельность налоговых органов [95, с. 370]. В рамках данного подхода Ш.И. Алиев, З.М. Алиева и А.Г. Таилова предлагают налоговый контроль определить как деятельность уполномоченных органов, направленную на обеспечение выполнения обязательств налогоплательщиков и на эффективное функционирование налоговой системы [4, с. 11].

Д.В. Тютин также налоговый контроль определяет как деятельность налоговых органов [88, с. 6].

А.В. Лобанов в своем определении налогового контроля, указывает на формы и методы, посредством которых осуществляется деятельность уполномоченных органов. В качестве цели такой деятельности ученый называет обеспечение выполнения обязанности налогоплательщиков по уплате законно установленных налогов [41, с. 33].

В определении налогового контроля С.А. Ядрихинского, деятельность налоговых органов заключается в систематическом наблюдении за исполнением законодательства о налогах и сборах с целью предупреждения, выявления и пресечения его нарушения, а также в проведение проверок и других формах, предусмотренных НК РФ [102, с. 319]. Как можно заметить, ученый деятельность налоговых органов не ограничивает только проведением налоговых проверок, а включает в нее все, предусмотренные налоговым законодательством, формы налогового контроля.

По мнению А.В. Брызгалина налоговый контроль – «это совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, направленную на обеспечение соблюдения налогового законодательства» [45, с. 409].

Ценность указанных точек зрения определяется тем, что ученые исследуют налоговый контроль как экономико-правовую категорию, делая акцент на системности института налогового контроля.

Е.Ю. Грачева налоговый контроль рассматривает в широком и узком смысле слова. В широком смысле, налоговый контроль охватывает в сферы деятельности налоговых органов, направленную на исполнение налоговой обязанности налогоплательщиками и включающий их государственную регистрацию, налоговый учет, налоговые проверки [96, с. 291], т.е. все этапы налогового процесса от установления налогов до прекращения налоговой обязанности [1, с. 19]. В узком смысле слова, налоговый контроль сводится только к проведению налоговых проверок [1, с. 20].

Рассмотрев доктринальные определения налогового контроля, следует отметить, что, как уже отмечалось, критике подвергается легальное его понятие. Прежде всего, в определении налогового контроля законодатель оставил без внимания содержание контрольной деятельности, определяя «контроль» через деятельность по «контролю».

А.Б. Клинцов считает, что указание в понятие налогового контроля на уполномоченных органов в качестве субъектов, противоречит п. 1 ст. 30 НК РФ, в которой именно налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства. Поэтому правильнее было бы «уполномоченные органы» заменить на «налоговые органы», так как кроме налоговых органов, ни какие иные органы, такие мероприятия не полномочны осуществлять.

Относительно таможенных органов в п. 2 ст. 2, п. 1 ст. 34 НК РФ сказано, что они пользуются правами обязанностями налоговых органов в части взимания налогов при перемещении товаров через таможенную границу [29, с. 1289]. Однако налоговый контроль осуществляют не только

налоговые органы, но и органы МВД, государственных внебюджетных фондов, Таможенный комитет и его подразделения, а также другие уполномоченные на то органы государственной власти [34, с. 28].

Таким образом, при определении налогового контроля, необходимо выделить его видовую принадлежность, организационную характеристику, цель, задачи и объект контроля.

В связи с изложенным, налоговый контроль можно определить как вид государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере посредством деятельности уполномоченных органов государственной власти в пределах их компетенции с целью обеспечения соблюдения налогоплательщиками законодательства в области налогов и сборов и осуществляемая в формах, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации.

Эффективность налогового контроля во многом определяется правильным выбором конкретного вида налогового контроля. В связи с чем, особую значимость имеет вопрос о классификации налогового контроля на отдельные виды, которые следует отличать от форм налогового контроля.

Ученые предлагают различные классификационные основания, среди которых можно назвать следующие.

Прежде всего, в зависимости от времени проведения налогового контроля, выделяют:

- предварительный налоговый контроль - проводится до начала отчетного периода в отношении конкретного налога и имеет предупреждающий характер, способствуя укреплению налоговой дисциплины;
- текущий налоговый контроль – проводится в течение отчетного периода и имеет своей целью выявление своевременности и полноты поступления налогов;
- последующий налоговый контроль осуществляется после отчетного периода и имеет своей целью выявление нарушений, которые не

были установлены или устранены при проведении предварительного или текущего контроля [26, с. 29].

По объекту контроля, выделяют:

- комплексный налоговый контроль, в процессе которого исследуется деятельность подконтрольного лица в части исполнения им налоговой обязанности за конкретный период времени;
- тематический налоговый контроль – проверке подлежит исполнение налоговой обязанности в отношении конкретных налогов или по отдельным вопросам в части соблюдения налогового законодательства [84, с. 93].

Выделяют виды налогового контроля в зависимости от характера контрольных мероприятий. Речь идет о плановом и внеплановом налоговом контроле. В первом случае налоговый контроль осуществляется в соответствии с предварительно составленным планом проверок. В случае возникшей необходимости осуществляется внезапный контроль, который выходит за рамки плановых контрольных мероприятий.

Налоговый контроль подразделяют на сплошной и выборочный в зависимости от применяемого метода проверки.

В зависимости от места проведения, выделяют камеральный и выездной налоговый контроль [47, с. 321].

Интересна классификация налогового контроля в зависимости от взаимосвязи контролирующего и проверяемого лица, на:

- горизонтальный налоговый контроль - осуществляют органы законодательной власти за органами исполнительной власти;
- вертикальный налоговый контроль осуществляется внутри деятельности налоговых органов – вышестоящих над нижестоящими за правильностью исчисления и уплаты налогов [8, с. 17].

Налоговый контроль разделять в зависимости от источников получения данных (документированный и фактический налоговый контроль),



обязательности контроля (обязательный и необязательный), периодичности проведения (первоначальный и повторный), категории налогоплательщиков и субъектов контроля (осуществляемый налоговыми органами, иными финансовыми, контролирующими и правоохранительными органами).

Таким образом, налоговый контроль – это вид государственного финансового контроля, который реализуется в налоговой сфере посредством деятельности уполномоченных органов государственной власти в пределах их компетенции с целью обеспечения соблюдения налогоплательщиками законодательства в области налогов и сборов и осуществляемая в формах, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации. Эффективность налогового контроля во многом определяется правильным выбором конкретного вида налогового контроля.

### **1.3 Организационно-правовые формы и методы налогового контроля**

Содержательными элементами организационной составляющей налогового контроля являются его формы и методы проведения [25, с. 35]. Однако исследование данных элементов налогового контроля осложняется теоретико-правовым подходом к их определению.

Действительно, налоговое законодательство непоследовательно в определении сущности понятий «форма налогового контроля» и «методы налогового контроля». Дефиницию «формы налогового контроля» законодатель использует в подп. 5 п. 2 ст. 1, и в абз. 2 ст. 82 НК РФ. В абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, перечисляя виды форм, перечень которых остается открытым с оговоркой, что такие формы могут быть установлены только налоговым законодательством.

Категория «методы налогового контроля» используется законодателем в п.п. 5 п. 2 ст. 1 НК РФ в качестве установленных Налоговым кодексом РФ общих принципов налогообложения и сборов в РФ.

Следует также отметить, что законодатель кроме указанных категорий использует понятие «мероприятия налогового контроля» в абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, которое, исходя из анализа пп. 1 и 2 ст. 100.1 НК РФ, является более широким понятием, включающим в себя формы налоговых проверок.

Указанная непоследовательность законодателя, а также отсутствие легальных определений рассматриваемых категорий, приводит на практике к многочисленным спорам и к непрекращающимся научным дискуссиям среди ученых.

Например, в доктрине можно встретить различные определения форм налогового контроля, который понимается как:

- внешнее выражение конкретных действий, совершаемых контрольными органами [11, с. 99]; [38, с. 47];
- совокупность действий органов, уполномоченных на проведение налогового контроля [35, с. 54];
- формально закрепленная организация деятельности налоговых органов [18, с. 65];
- способ конкретного выражения и организации контрольных действий налоговых органов [26, с. 34];
- совокупность способов и средств осуществления контрольной деятельности налоговыми органами [94, с. 680].

В отличие от форм налогового контроля методы налогового контроля понимают по большей части как совокупность приемов и способов. Разница состоит в том, что в одних случаях такие приемы и способы применяются уполномоченными органами при проведении налогового контроля [30, с. 2], а в других - при проведении проверки как формы налогового контроля [38, с. 48].

Отсутствует согласованная среди ученых позиция и относительно понятия «мероприятия налогового контроля». Так, мероприятия налогового контроля понимаются, как:

- средства, т.е. определенные фактические действия, посредством

которых достигается цель налогового контроля [99, с. 91];

- совокупность действий уполномоченных лиц, направленных на достижение общей цели и связанные с проведением проверки [81, с. 65];
- действия налоговых органов, совершаемые в процессе осуществления различных форм налогового контроля [83, с. 6-8].

В доктрине можно также встретить отождествление и смешение рассматриваемых категорий. Так, некоторые ученые, отождествляют формы и методы налогового контроля [17, с. 90]. Такому выводу способствуют положения главы 26 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ) [13], в которой в качестве методов государственного финансового контроля помимо обследования и ревизии названа проверка, которая может быть камеральной, выездной или встречной (ст. 267.1 БК РФ). Однако, следует учитывать, что методы исследования не нуждаются в обязательном законодательном закреплении, так как вырабатываются наукой и подтверждаются практикой. Поэтому, используемые при осуществлении налогового контроля методы (анализ, наблюдение, сравнение и др.) не нуждаются в правовом закреплении. Вероятно, такой подход был положен в основу при разработке НК РФ.

В других случаях формы налогового контроля смешиваются с видами налогового контроля [104, с. 41]. Как будет показано далее, налоговый контроль, осуществляемый в форме налоговых проверок, делится на такие виды, как камеральные проверки и выездные проверки. Любая форма налогового контроля содержит комплекс специальных процедур, т.е. предполагает применение определенного набора конкретных контрольных действий, включая состав должностных лиц, участвующих в проводимых проверках, наделение их соответствующими правами и обязанностями, последовательность совершения операций налогового контроля и др. Сходства и различия между процедурами налогового контроля отражаются в видах налогового контроля.

Понятие «мероприятия налогового контроля» признаются близкими по своему содержанию, но и не тождественными с категорией «метод налогового контроля» [48, с. 272]. Л.С. Гринкевич и Ю.Е. Лабунец считают, что мероприятия налогового контроля являются формами налогового контроля [18, с. 64].

Последняя точка зрения относительно того, что мероприятия налогового контроля являются формами налогового контроля, соответствует позиции законодателя, изложенной в п.п. 1 и 2 ст. 100.1 НК РФ, в которых такие мероприятия признаются категорией, включающей в себя и формы налогового контроля в том числе, которые перечислены в абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ. Как уже отмечалось, данный перечень законодатель оставил открытым с одной оговоркой, что такие формы должны быть предусмотрены действующим налоговым законодательством.

К мероприятиям налогового контроля относятся как проверки (камеральные и выездные), так и те мероприятия, которые проверяющие могут проводить внутри этих проверок (к примеру, осмотр помещений) или отдельно от них (например, налоговый мониторинг).

В соответствии с. 1 ст. 82 НК РФ в качестве форм налогового контроля выступают:

- налоговые проверки;
- истребование документов и информации;
- получение пояснений;
- осмотр территорий, помещений, предметов и документов, который проводят по правилам, изложенным в ст. 92 НК РФ. Осмотр в связи с неисполнением в течение 10 дней решения о взыскании с организации недоимки, превышающей 1 млн руб., налоговый орган вправе провести только с ее согласия и не более одного раза по одному решению о взыскании (п. 1 ст. 92 НК РФ);
- налоговый мониторинг. Эту форму налогового контроля применяют к достаточно крупным организациям;

- иные формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ, как в рамках камеральной или выездной проверки, так и вне рамок проверок, которые подробно будут исследованы при рассмотрении непосредственно налоговых проверок во второй главе настоящей магистерской диссертации.

Таким образом, следует согласиться с тем, что все формы налогового контроля, перечисленные в абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, и другие, предусмотренные в разделах V, V.1, V.2 НК РФ являются мероприятиями налогового контроля [29, с. 1290].

Контрольная деятельность уполномоченных органов налогового контроля проводится посредством форм налогового контроля.

Можно выделить следующие признаки формы налогового контроля:

- по природе – это мероприятия налогового контроля;
- устанавливаются НК РФ;
- применяются в порядке, предусмотренном НК РФ.

В формах, не предусмотренных НК РФ, налоговые органы не вправе осуществлять налоговый контроль [10].

Не однозначна позиция ученых относительно такого мероприятия налогового контроля, как истребование документов (информации). Связано это с тем, что формами налогового контроля признаются только проверки, тогда как перечисленные в п. 1 ст. 82 НК РФ остальные мероприятия – это методы налогового контроля [23, с. 110]. Однако с таким утверждение трудно согласиться в силу следующих причин:

- НК РФ упоминает все перечисленные в п. 1 ст. 82 действия именно как формы налогового контроля. Ввиду этого выделение методов среди форм представляется не обоснованным;
- следует отличать методы от форм налогового контроля. Как уже отмечалось, метод представляет собой совокупность приемов и способов, применяемых налоговыми органами в рамках конкретной формы налогового контроля [23, с. 49].

Как можно заметить законодатель употребляет одни и те же понятия в разных значениях. Истребование может являться как самостоятельным мероприятием налоговой проверки, так и мероприятием, осуществляемым в рамках налоговой проверки, что следует из подп. 11 п. 3 ст. 100 НК РФ [59, с. 74].

Истребование вне рамок налоговой проверки приобретает самостоятельную форму налоговой проверки. Поэтому истребование правильно определить как:

- иная форма налогового контроля, осуществляемая вне налоговой проверки [6];
- мероприятие налогового контроля, осуществляемая при проведении налоговой проверки.

На практике при заполнении формы требования в графе «наименование мероприятия налогового контроля» налоговики указывают словосочетание «Вне рамок налоговой проверки». Однако на практике признается, что налоговый орган не обязан указывать конкретное мероприятие налогового контроля в требовании [98, с. 101]. Такой позиции придерживаются и судебные органы [64]. В других случаях указывается судами на то, что отсутствие указания на проведение конкретного мероприятия налогового контроля не свидетельствует о недействительности требования, поскольку данный недостаток носит формальный характер и не препятствует реализации налоговым органом полномочий, предусмотренных в п. 2 ст. 93.1 НК РФ [51].

Представляется, что такое противоречие обусловлено формой требования [75], в которой налоговый орган обязан заполнить графу «Мероприятие налогового контроля».

Эффективность налогового контроля зависит помимо форм и методов его проведения, еще и от принципов, т.е. требований, которые обязаны соблюдать участники контрольной деятельности [12, с. 142].

В доктрине выделяют базовые и специфические принципы налогового

контроля.

К базовым принципам относятся принципы законности, гласности, всеобщности, соблюдения прав человека и гражданина, независимости, презумпции добросовестности, ответственности, объективности и достоверности, эффективности, возмещения ущерба, соблюдения налоговой тайны [7, с. 5-11]; [12, с. 142-143].

В соответствии с принципом законности, налоговые органы и подконтрольные им лица обязаны соблюдать требования действующего законодательства в области налогов и сборов, за нарушение которых установлена соответствующая налоговая, административная или уголовная ответственность. Также принцип законности означает, что налоговые органы могут осуществлять налоговый контроль только в тех формах, которые предусмотрены НК РФ.

Принципы открытости (гласности) означает обязательное официальное опубликование установленных законом налогов и сборов, размеров их ставок. Данный принцип также предполагает право каждого подконтрольного лица на получение достоверной информации о действиях, которые осуществляют налоговые органы в ходе проведения контрольных мероприятий.

Принцип равенства означает равное положение всех налогоплательщиков, в отношении которых установлены единые налоговые ставки и льготы в независимости от их расовой и религиозной принадлежности, без учета формы собственности, гражданства физических лиц и др.

Принцип ответственности предполагает обязанности лица, нарушившего налоговое законодательство нести, предусмотренную законом налоговую, административную или уголовную ответственность.

В соответствии с принципом защиты каждый вправе высказывать возражения, обжаловать действия контрольных органов во внесудебном и судебном порядке.

Важным при осуществлении налогового контроля, является принцип соблюдения налоговой тайны, в соответствии с которым, информация о подконтрольном лице не подлежит разглашению за исключением случаев указанных в законе.

К специфическим принципам налогового контроля относятся принципы непрерывности, обоснованности и прозрачности информации, а также эффективности и плановости налогового контроля [34, с. 29]; [86, с. 18].

Так, принцип плановости налогового контроля означает его осуществление в соответствии с ранее составленными планами контрольных мероприятий. Принцип эффективности предполагает своевременное проведение контрольных мероприятий и соотношение выявленных сокрытых сумм с понесенными затратами на проведение налогового контроля [34, с. 29].

Таким образом, формами налогового контроля следует признать постановку на учет налогоплательщиков, проведение налоговых проверок, а также другие формы, не включаемые в рамки налоговых проверок, в качестве которых, вероятно можно рассматривать согласование и проверку сделок между взаимозависимыми лицами, налоговый мониторинг и др.

В заключение рассмотрения организационно-правовых форм, методов и принципов налогового контроля, следует сделать вывод о том, что в мире постоянно происходят изменения институтов, которые могут выступать факторами внутренней и внешней налоговой среды. В результате происходит изменение института налогового контроля, что проявляется в том, что формы и виды налогового контроля находятся в состоянии модернизации.

В заключение первой главы магистерской диссертации, следует сделать следующие выводы.

Во-первых, история российской государственности во все времена сопровождалась становлением и развитием института налогов и налогообложения, что в свою очередь не могло и не может функционировать



без налогового контроля, поскольку при взимании налогов затрагиваются интересы различных слоев общества, происходит изъятие части имущества в различных вещественных формах, что в любые времена приводит к различной степени неприятия и даже к конфронтации между основными участниками налогового процесса. Наряду с развитием государства и процесса налогообложения происходило и совершенствование методики налогового контроля.

Во-вторых, было предложено налоговый контроль определить как вид государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере посредством деятельности уполномоченных органов государственной власти в пределах их компетенции с целью обеспечения соблюдения налогоплательщиками законодательства в области налогов и сборов и осуществляемая в формах, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации. Эффективность налогового контроля во многом определяется правильным выбором конкретного вида налогового контроля. В связи с чем, особую значимость имеет вопрос о классификации налогового контроля на отдельные виды, которые следует отличать от форм налогового контроля.

В-третьих, содержательными элементами организационной составляющей налогового контроля являются его формы и методы проведения. Все формы налогового контроля, перечисленные в абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, и другие, предусмотренные в разделах V, V.1, V.2 НК РФ являются мероприятиями налогового контроля. Методы налогового контроля не нуждаются в правовом закреплении, за исключением отдельных случаев. Эффективность налогового контроля зависит помимо форм и методов его проведения, еще и от принципов, т.е. требований, которые обязаны соблюдать участники контрольной деятельности.

## **Глава 2 Практика осуществления налогового контроля в Российской Федерации**

### **Правовой статус субъектов, осуществляющих налоговый контроль, виды и стадии осуществления налоговых проверок**

Контрольные полномочия в сфере налогового контроля осуществляют специально на то уполномоченные органы государственной власти, которые в своей совокупности образуют соответствующую систему.

Центральным органом управления налогообложения является Министерство финансов РФ, которое осуществляет общее руководство налогообложением. В качестве органов непосредственно государственного налогового контроля выступают:

- Федеральная налоговая служба;
- Министерство финансов РФ;
- Таможенные органы;
- государственные органы исполнительной власти;
- органы местного самоуправления.

В составе Федеральной налоговой службы созданы ряд структурных подразделений, на которые непосредственно возложены функции по осуществлению налогового контроля. К таким подразделениям относятся:

- Управление контроля налоговых органов;
- Управление налогового контроля;
- Управление государственной регистрации и учета юридических и физических лиц [79];
- Управление урегулирования налоговой задолженности и обеспечения процедур банкротства [78].

Налоговые органы ФНС РФ осуществляют организацию и проведение контроля в сфере налогов и сборов, за правильностью их исчисления, порядком внесения.

Основные мероприятия по осуществлению налогового контроля возложены на налоговые инспекции.

В настоящее время можно выделить три уровня контролирующих органов. К первому уровню относится ФНС РФ как федеральный орган государственного управления. Второй уровень контролирующих органов представлен региональными подразделениями ФНС РФ, а третий – местный, представленный районными и городскими инспекциями ФНС РФ [9, с. 13].

Как было установлено в предыдущей части настоящей магистерской диссертации, основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Действующий НК РФ в ст. 87 выделяет два вида проверок – камеральные и выездные.

Камеральные проверки проводятся в отсутствие налогоплательщика. Однако в связи с тем, что эффективность проверок зависит от объема доступной при ее проведении информации, более эффективны выездные проверки. При осуществлении выездных проверок используется значительно больше информации о налогоплательщиках и, соответственно, за счет комплексного применения методов документального и фактического контроля.

В рамках камеральной проверки мероприятия налогового контроля проверяющие используют не так широко, как при выездной. При этом они вправе проводить практически все те же мероприятия, что и при выездной проверке, но с ограничениями. Так, проверяющие могут:

- истребовать документы у проверяемого лица по установленному перечню (п. 7 ст. 88 НК РФ);
- провести «встречную проверку», истребовав документы и информацию у третьих лиц (ст. 93.1 НК РФ);
- провести осмотр помещений, территорий, документов и предметов;
- допросить свидетелей, в качестве которых могут быть вызваны любые лица, которым известны обстоятельства, имеющие значение

для налогового контроля (пп. 12 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ).

Допрос оформляют протоколом;

- привлечь переводчика или специалиста, который обладает специальными знаниями и навыками, если это нужно (ст. ст. 96, 97 НК РФ);
- назначить экспертизу (пп. 11 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 95 НК РФ) [63];
- запросить пояснения (пп. 4 п. 1 ст. 31, п. п. 3, 6, 8.8 ст. 88 НК РФ).

В рамках выездной проверки, проверяющие очень часто используют различные мероприятия налогового контроля. Так, они могут:

- истребовать документы у проверяемого лица, которые относятся к предмету проверки (п. 12 ст. 89 НК РФ);
- провести «встречную проверку» (ст. 93.1 НК РФ);
- истребовать документы у аудиторов, в случае если таковые не были предоставлены проверяемым лицом (ст. 93.2 НК РФ). При этом, инспекция может истребовать документы у контрагента проверяемого лица, даже если направленное в срок требование получено им после окончания выездной проверки [65];
- допросить свидетелей в том же порядке, что и при камеральной проверке (ст. 90 НК РФ);
- провести осмотр (п. 1 ст. 92 НК РФ);
- провести инвентаризацию имущества, если есть основания считать, что какое-то имущество проверяемого лица (например, товарно-материальные ценности или ОС) не отражено в учете. Ее проводят на основании распоряжения руководителя инспекции. В ходе инвентаризации сведения о фактическом наличии имущества заносятся в инвентаризационные описи. В описи материально ответственные лица делают расписку о том, что проверка проводилась в их присутствии и что к членам комиссии претензий нет (п. 13 ст. 89 НК РФ);

- привлечь переводчика или специалиста, который обладает специальными знаниями и навыками, если это нужно для проверки (ст. ст. 96, 97 НК РФ);
- назначить экспертизу (ст. 95 НК РФ) [43].

Проверяемое лицо, вправе (п. 7 ст. 95 НК РФ):

- заявить отвод эксперту;
- просить назначить эксперта из числа указанных вами лиц;
- задать эксперту дополнительные вопросы, чтобы получить по ним заключение;
- присутствовать при проведении экспертизы и давать объяснения эксперту (с разрешения проверяющего);
- ознакомиться с заключением эксперта;
- сделать выемку документов и предметов. Ее проводят на основании мотивированного постановления. Документы могут изъять, например, если проверяющие считают, что вы можете уничтожить, сокрыть, изменить или заменить их. Перед выемкой проверяющие должны предложить выдать документы и предметы добровольно (п. 14 ст. 89, п. п. 1, 4 ст. 94 НК РФ);
- вызвать для дачи пояснений (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Результаты налоговой проверки оформляются соответствующим актом (ст. 100 НК РФ) [34, с. 83], к которому должны быть приложены документы, подтверждающие факты выявленных нарушений НК РФ.

Согласно п. 1. 5 ст. 100 НК РФ по результатам налоговой проверки должен быть составлен акт. Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка или его представителю под расписку, или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом. В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки,

который направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации или месту жительства физического лица.

В материалах дела отсутствует акт налоговой проверки, проводимой в отношении П., нет достоверных сведений о том, что акт вручался ему либо направлялся заказной почтой с уведомлением о вручении.

В соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечении возможности налогоплательщика представить объяснения.

Из материалов дела видно, что МИ ФНС России N 18 по Самарской области не обеспечила П. возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и представлять объяснения, что является существенным нарушением прав и законных интересов истца.

При указанных обстоятельствах решение суда отменено и постановлено новое решение: решение МИ ФНС России № 18 по Самарской области от 30.07.2008 о привлечении П. к ответственности по ч. 2 ст. 119 НК РФ в виде штрафа в размере 2167 рублей признано незаконным и отменено [50].

Согласно п. 5 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки в течение пяти дней с указанной в акте даты должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, подтверждающим дату его получения. В случае уклонения налогоплательщика или его представителя от получения акта это

отражается в акте. В таком случае акт направляется по почте заказным письмом, и моментом его вручения считается шестой день с даты отправки.

На практике отсутствует однозначная позиция по вопросу отмены решения налогового органа, если акт налоговой проверки был направлен по почте, а налогоплательщик его не получил и от получения не уклонялся.

В одних случаях суды приходят к выводу о том, что если налогоплательщик не уклонялся от получения акта лично и не получил его или получил поздно, то решение по результатам проверки подлежит отмене. Свое решение суды обосновывают, ссылаясь на нормы налогового законодательства. Так, в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены решения налогового органа. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Применение указанных норм права разъяснено в пункте 73 постановления № 57 [70], согласно которому нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля является самостоятельным, безусловным основанием признания решения налогового органа, принятого на основании статей 101 или 101.4 НК РФ, недействительным. Поэтому исследование и оценка иных доводов налогоплательщика относительно незаконности такого решения в данном случае судом не осуществляется [61].

Согласно второй позиции, направление акта проверки по почте является надлежащим исполнением обязанности по его вручению.

Например, суды выяснили, что по результатам камеральной проверки декларации за 2 квартал 2015 года инспекцией составлен акт от 16.06.2016 г. № 17601. Извещением от 16.06.2016 г. № 0818/17601 рассмотрение

материалов налоговой проверки назначено на 05.08.2016. Акт и извещение 23.06.2016 в одном почтовом отправлении направлены по юридическому адресу общества, отраженному в ЕГРЮЛ, что подтверждено реестром почтовой корреспонденции от 23.06.2016 и списком почтовых отправлений от 23.06.2016. По данным сайта Почты России имеется две отметки о неудачных попытках вручения почтовой корреспонденции.

Как верно установлено предыдущими инстанциями с учетом положений пункта 5 статьи 100, пункта 6 статьи 6.1 НК РФ акт проверки с извещением направлен по почте на пятый день, считается полученным 30.06.2016. Материалы проверки рассмотрены инспекцией 05.08.2016, оспариваемое решение инспекции принято 15.08.2016, то есть с соблюдением процессуальных сроков, предусмотренных статьей 101 НК РФ.

Согласно правовой позиции, сформулированной в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 61 [71], юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений, поступивших по его адресу, указанному в ЕГРЮЛ, а также риск отсутствия по этому адресу своего представителя.

С учетом изложенного, суды пришли к обоснованному выводу о том, что общество не было лишено возможности представить возражения и доказательства в обоснование своей позиции, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Доводы жалобы о непринятии мер налоговым органом по непосредственному вручению акта и извещения налогоплательщику, нарушении налоговым органом пункта 5 статьи 100 НК РФ являлись предметом рассмотрения в судах двух инстанций и мотивированно отклонены.

Возможность направления акта налоговой проверки (как и решения) заказным письмом подтверждается пунктом 29 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 г. № 57,



предусматривающим, что такие действия должны быть совершены налоговым органом в пределах пяти дней со дня составления акта (вынесения решения). Таким образом, суды обоснованно посчитали, что довод о нарушении порядка вручения акта является несостоятельным [62].

Все материалы проверки рассматриваются руководителем налогового органа, по результатам которого принимается решение (со ссылкой на документы проверки и статьи НК РФ). В решении указываются применяемые меры ответственности (размер выявленной недоимки и пени, штраф), срок и порядок обжалования в вышестоящий налоговый орган.

Обнаруженные в ходе налоговой проверки излишне возмещенные или недоплаченные суммы налога в решении признаются недоимкой со дня фактического получения возмещенного или недоплаченного на день фактической уплаты. Решение налогового органа по проверке вступает в силу по истечении 1 месяца со дня вручения решения. Налоговые органы имеют право применить обеспечительные меры по исполнению решения (запрет на отчуждение имущества, ценных бумаг и транспортных средств, сырья и материалов — последовательно на сумму недостающего налога, штрафов и пени; приостановление операций по счетам в банке, если не хватит суммы запрета).

Обеспечительные меры по просьбе проверяемого могут быть заменены банковской (банки по списку правительства) гарантией, залогом ценных бумаг, поручительством третьего лица.

На основании ст. 104 НК налоговый орган обязан подать заявление в суд о взыскании налоговой санкции за совершение налогового правонарушения: физического лица - суд общей юрисдикции, организаций или ИП - арбитражный суд. До обращения в суд - предложить добровольно уплатить санкции (выслать налогоплательщику извещение-требование).

В настоящее время происходят изменения институтов, которые могут выступать факторами внутренней и внешней налоговой среды. В результате

происходит изменение института налогового контроля, что проявляется в том, что формы и виды налогового контроля модернизируются.

При этом этот процесс происходит и медленнее изменений в налоговой среде. Самые существенные изменения должны коснуться в первую очередь организационных аспектов налоговых проверок: камеральных и выездных. В будущем произойдет сближение методик и инструментария проведения камеральных и выездных проверок. Этому будет способствовать то обстоятельство, что должностным лицам налоговых органов (руководителям налоговых инспекций, отделов) будет предоставлена большая самостоятельность при выборе контрольных действий в отношении налогоплательщиков с соответствующим повышением их ответственности за такой выбор. Камеральные и выездные проверки могут и должны стать в будущем этапами комплексного института под названием «документальные налоговые проверки», что позволит достигнуть взаимовлияния видов проверок друг на друга.

Сказанное означает, что формирование структуры налоговых органов от самого высшего до низового уровня и наделение их соответствующими функциями и полномочиями должно происходить в следующем направлении: сотрудники различных функциональных отделов одной и той же налоговой инспекции должны в большей степени согласовывать свои действия при проведении контрольных действий. Если развивать эти идеи дальше, в организационном плане в налоговой инспекции должен быть совмещенный единый отдел налоговых проверок с тем, чтобы преодолеть разобщенность в действиях специалистов по указанным проверкам. Таких отделов может быть несколько в каждой налоговой инспекции. Внутри отдела могут быть секции или группы по различным налогам: налога на прибыль организаций, НДС, акцизов и т. д. Возможно, что таким образом удастся в какой-то мере соединить преимущества функционального и предметного принципов распределения ролей в налоговых инспекциях. Между секциями необходимо установить свои взаимосвязи.

Цементировать такая конструкция должна на материальном интересе работников всего отдела.

Инструментарий камеральных и выездных проверок сохранится. Камеральную налоговую проверку как этап единой документальной проверки можно будет конкретизировать как текущую, оперативную, счетную проверку, где основным объектом контроля являются непосредственно налоговая декларация, налоговые расчеты и другие прилагаемые к ним документы. Цель камеральной проверки - обеспечение оперативного выявления ошибок в представленных документах. Достижение данной цели возможно более широким доступом к информации налогоплательщика, который на сегодняшний день ограничен [103, с. 139].

Следует отметить, что процент охвата выездными проверками нельзя снижать бесконечно, учитывая их почти стопроцентную результативность. Такое уменьшение представляет риск с точки зрения снижения эффективности проверок.

На практике согласование целей различных форм и видов налогового контроля, и в первую очередь камеральной и выездной проверок происходит в ограниченных масштабах. Для моделирования процесса согласования представляется важным тот факт, что конкретные цели камеральной проверки являются более узкими по сравнению с целями выездных проверок. Это объясняется ограниченностью самой информационной базы камеральных проверок и арсенала контрольных действий, применяемых при их проведении. Выездная проверка представляет качественно другой вид контроля в силу того, что снимаются многие ограничения по информационной базе и по применяемым методам контроля.

Суть вопроса в том, что имеется объективная связь между налоговыми базами различных налогов. Например, выручка от реализации должна проверяться как при контроле за НДС, так и налога на прибыль организаций. Одни и те же договорные и другие финансово-хозяйственные операции и документы налогоплательщика рассматриваются при проверке разных

налогов. Подобные ситуации должны максимально использоваться при проверках разных налогов. В дальнейшем развитие структуры налоговых инспекций должно пойти по пути унификации видов налоговых проверок и, соответственно, отделов. При таком подходе более определенной становится и ее цель как исследование на предмет соответствия законодательству о налогах и сборах представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Данный вывод поддержан и судебной-арбитражной практикой; в частности, еще в постановлении ФАС СЗО № А56-16335/99 от 30.11.1999 [73].

Взаимовлияние различных форм и видов налогового контроля может ощущаться на разных стадиях контроля; при планировании проверок и других мероприятий; при подготовке к их проведению, непосредственно при проведении проверок и контрольных действий, при документировании материалов и результатов проверок и т.д. Модели взаимовлияния строятся прежде всего при помощи метода поэлементного сравнения различных форм и видов налогового контроля, например, сравнения параметров камеральной и выездной проверки. Другой аспект связан с моделированием проверки каждого конкретного (федерального, регионального, местного) налога. Важное место в моделях должно отводиться системному эффекту при комплексной оценке эффективности проверки различных налогов, который должен получаться за счет более рационального использования рабочего времени должностных лиц налоговых органов.

Вполне возможно, что это даст возможность выполнять работы меньшим числом сотрудников и повысить оплату труда за счет установленного фонда оплаты труда.

Важное место в моделях должно отводиться системному эффекту при комплексной оценке эффективности проверки различных налогов, который должен получаться за счет более рационального использования рабочего времени должностных лиц налоговых органов. Предполагается, что это даст

возможность выполнять работы меньшим числом сотрудников и повысить оплату труда в рамках установленного фонда.

В ст. 138 НК РФ установлен обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (п. 2 ст. 138 НК РФ). В то же время представляется не вполне целесообразным применить ныне действующий порядок обжалования решений налоговых органов ко всем спорным ситуациям. У налогоплательщика должна всегда оставаться возможность обратиться в суд с иском к налоговому органу независимо от подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган. Непродуманность ситуации может порождать лишние ходы; когда возражение по акту налоговой проверки рассматривает налоговая инспекция, пусть даже вышестоящая, вполне предсказуемо, что решение будет не в пользу налогоплательщика, и последний в конечном итоге в таких случаях обращается с обжалованием в суд.

Таким образом, процессы взаимовлияния различных форм и видов налогового контроля должны нарастать под воздействием изменения факторов внутренней и внешней налоговой среды. Объективно это связано с тем, что результативность камеральных и выездных проверок во многом зависит от объема доступной информации при их проведении. Это способствует тому, что в перспективе произойдет конвергенция, т. е. объединение указанных видов проверок. В этих условиях найдут свое место и углубленные камеральные проверки. Указанным процессам будет способствовать предоставление должностным лицам налоговых органов (руководителям налоговых инспекций, отделов) большей самостоятельности при выборе контрольных действий.

## **2.2 Налоговый мониторинг как самостоятельная форма налогового контроля**

Для крупных организаций действующее налоговое законодательство предусматривает такую форму налогового контроля, как налоговый мониторинг, урегулированный главой 14.7 НК РФ.

Под налоговым мониторингом понимается способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, что, в свою очередь, освобождает ее от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) обязательных платежей, предусмотренных НК РФ [58].

Как можно заметить, налоговый мониторинг рассматривается как способ расширенного информационного взаимодействия, одна из форм налогового контроля [31, с. 51].

Налоговый мониторинг применяется только в отношении крупных организаций, объем основных налогов которых составляет не менее 100 млн. рублей, годовой доход - не менее 1 млрд руб., а активы - не менее 1 млрд руб.

Исходя из п. 1 ст. 105.26 НК РФ, предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) - организацию.

Согласно пунктам 4, 5 статьи 105.26 НК РФ периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год.

Срок проведения налогового мониторинга за период, указанный в пункте 4 настоящей статьи, начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом.

Налоговый мониторинг проводится по заявлению налогоплательщика за один календарный год. Продлевать мониторинг можно неограниченное количество раз. При обнаруженных нарушениях налоговая инспекция составляет мотивированное мнение.

В ходе налогового мониторинга налогоплательщик:

- раскрывает налоговому органу финансово-хозяйственную информацию, объем которой определяется в Регламенте информационного взаимодействия, который согласуется с налоговым органом;
- раскрывает риски, выявленные системой внутреннего контроля налогоплательщика (разд. VII Требований к организации системы внутреннего контроля, Приложение № 1 к указанным Требованиям [77]). Информация, раскрываемая налоговому органу в соответствии с Приложением № 1 к Требованиям, представляется за отчетные периоды, наступившие после 01.01.2022;
- запрашивает мотивированное мнение налогового органа по вопросам расчета и уплаты налогов (п. 2 ст. 105.30 НК РФ).

Налоговый орган в ходе мониторинга проводит комплексный анализ рисков организации и оценивает эффективность работы ее системы внутреннего контроля.

За проверяемый в рамках мониторинга период не проводятся выездные и камеральные проверки (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ). Вместе с тем, как следует из материалов дела, решения о проведении налогового мониторинга в отношении общества, как того требует п. 2 ст. 105.26 НК РФ в период, установленный п. 5 ст. 105.26 НК РФ, не выносилось, иного заявителем в материалы дела не представлено и материалы налоговой проверки не содержат. Материалами дела подтверждается и заявителем не оспаривается, что решение Инспекции № 5 о назначении ВМП вынесено 24.12.2020, в эту же дату оно получено представителем общества Адамом А.Л. по доверенности от 21.12.2020 г. №

1221/2020, что подтверждается собственноручной подписью данного лица на копии указанного решения. Поэтому решение Инспекции от 24.12.2020 г. № 5 о проведении ВМП в отношении ООО «МЗК» вынесено было с соблюдением налоговым органом требований НК РФ к оформлению решения о проведении ВМП, срокам ее проведения, процедуре извещения лица, в отношении которого проводится налоговая проверка, предусмотренных НК РФ [66].

Если в ходе мониторинга будут обнаружены противоречия и несоответствия в документах, то проверяющие органы могут потребовать (п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 105.29 НК РФ):

- представить пояснения в течение пяти рабочих дней;
- внести исправления в срок пять рабочих дней.

При обнаружении фактов неправильного исчисления, неполной и (или) несвоевременной уплаты налогов, то контролирующий орган (п. 2.1 ст. 105.29 НК РФ):

- направит налогоплательщику уведомление о наличии оснований для составления мотивированного мнения;
- составит мотивированное мнение, если после пояснений или в случае отсутствия таковых выявленные факты будут указывать на наличие нарушений.

Под мотивированным мнением понимается позиция налогового органа по вопросу расчета и уплаты налогов, сборов и страховых взносов (п. 1 ст. 105.30 НК РФ).

Форма и Требования к составлению мотивированного мнения утверждены Приказом ФНС России от 11.05.2021 г. № ЕД-7-23/477@ [76].

В случае несогласия проверяемого лица с мотивированным мнением, проводится взаимосогласительная процедура (п. 8 ст. 105.30, ст. 105.31 НК РФ) по итогам которой мотивированное мнение может быть изменено или оставлено без изменения. Взаимосогласованная процедура признается специальным механизмом налогового права в которой участвуют кроме



налогоплательщика и налогового органа – ФНС России [20, с. 35]. Именно в ФНС России налоговый орган направляет поступившие от налогоплательщика разногласия и все имеющиеся материалы для инициирования взаимосогласительной процедуры. Данная процедура проводится в рамках налогового мониторинга, т.е. является его частью. Однако действующее налоговое законодательство не урегулировало порядок проведения взаимосогласительной процедуры, функции, права и обязанности ее участников. Не ясным остается вопрос о проявлении согласия участников процедуры и единство воле каких участников необходимо. Обязанность налогового органа передать разногласия и имеющиеся материалы по делу ФНС России свидетельствует об отсутствии у него (налогового органа) права самостоятельного достижения согласия с налогоплательщиком. Сложно признать сторонами взаимосогласительной процедуры ФНС России и налогоплательщика. Дело в том, что ФНС России обладает правом одностороннего порядка принятия решения и оставить мотивированное решение без изменения, что не соответствует признакам взаимосогласительной процедуры. Поэтому взаимосогласительные процедуры в рамках налогового мониторинга нуждаются в совершенствовании.

За период налогового мониторинга могут проводиться камеральные проверки:

- по декларациям (расчетам), представленным за налоговые (отчетные) периоды до 1 июля 2023 г.;
- по декларациям (расчетам) за наступившие после 1 июля 2023 г. налоговые (отчетные) периоды.

Выездные проверки за период мониторинга проводятся в следующих случаях (п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ):

- проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью инспекции, которая проводила мониторинг;
- налоговый мониторинг прекратился досрочно;

- налогоплательщик не выполнили мотивированное мнение налогового органа в срок до 1 декабря года, следующего за периодом, проверенным в рамках мониторинга.

Налоговый мониторинг проводится за календарный год (п. 4 ст. 105.26 НК РФ). Срок проведения мониторинга за каждый проверяемый период (год) начинается с 1 января проверяемого года и оканчивается 1 октября следующего года (п. 5 ст. 105.26 НК РФ).

В странах ЕАЭС также устанавливаются основы и формируется организационно-методический подход к налоговому мониторингу. Отличия в организации налогового мониторинга в странах ЕАЭС выражаются в количестве форм, их наименовании, порядке инициирования и основаниях для проведения налогового мониторинга [28, с. 160]. Кроме того, имеются существенные отличия в критериях отнесения налогоплательщиков к субъектам налогового мониторинга [37, с. 20].

Организация налогового мониторинга в странах ЕАЭС имеет особенности, выражающиеся в том, кто является инициатором налогового мониторинга. Например, инициатором налогового мониторинга в РФ и Республике Армения, а также в Республике Казахстан (в случае горизонтального мониторинга) выступает налогоплательщик, тогда как в Республике Беларусь, Киргизской Республике и Республике Казахстан – соответствующий налоговый орган.

Таким образом, налоговый мониторинг является новой реальностью налогового контроля, при котором организации получают ряд преимуществ в виде освобождения от налоговых проверок, быстрое закрытие налоговых периодов, возможность запроса позиции проверяющего органа по спорным вопросам, а также существенное снижение бумажного документооборота. В целом, следует признать введение данной формы налогового контроля стало возможным в результате цифровизации отношений налогоплательщика и налогового органа, позволившая контролирующему обрабатывать данные проверяемого лица быстрее и качественнее, чем в ходе налоговых проверок.

Изложенное во второй главе магистерской диссертации, позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, основной формой налогового контроля являются налоговые проверки - камеральные и выездные. Процессы взаимовлияния различных форм и видов налогового контроля должны нарастать под воздействием изменения факторов внутренней и внешней налоговой среды. Объективно это связано с тем, что результативность камеральных и выездных проверок во многом зависит от объема доступной информации при их проведении. Это способствует тому, что в перспективе произойдет конвергенция, т. е. объединение указанных видов проверок. В этих условиях найдут свое место и углубленные камеральные проверки. Указанным процессам будет способствовать предоставление должностным лицам налоговых органов большей самостоятельности при выборе контрольных действий.

Во-вторых, для крупных организаций действующее налоговое законодательство предусматривает такую форму налогового контроля, как налоговый мониторинг, который имеет двойственную природу и представляет собой форму налогового контроля. При налоговом мониторинге организации получают ряд преимуществ в виде освобождения от налоговых проверок, быстрое закрытие налоговых периодов, возможность запроса позиции проверяющего органа по спорным вопросам, а также существенное снижение бумажного документооборота. Введение данной формы налогового контроля стало возможным в результате цифровизации отношений налогоплательщика и налогового органа, позволившая контролирующему обрабатывать данные проверяемого лица быстрее и качественнее, чем в ходе налоговых проверок.

## **Глава 3 Совершенствование налогового контроля**

### **3.1 Зарубежный опыт и практика осуществления налогового контроля**

Совершенствовать налоговый контроль в Российской Федерации необходимо не только по причине выявленных проблем правового регулирования и практики применения действующего налогового законодательства, но и с учетом опыта некоторых зарубежных стран.

Налоговый контроль является объектом пристального внимания и в зарубежных странах [105]; [106]; [107]; [108]; [109]; [110].

Прежде всего, следует обратиться к США, где налоговый контроль осуществляет созданная при Федеральном правительстве США Служба внутренних доходов (IRS), в компетенцию которой входит сбор налогов и контроль за соблюдением налогового законодательства. Кроме того, Служба внутренних доходов проводит различные проверки, которые могут быть камеральными и выездными. Камеральные проверки проводятся по месту нахождения Службы в отношении налоговых деклараций. В процессе выездных проверок осуществляется комплексный анализ правильности и полноты уплаты нескольких видов налогов.

При отборе налогоплательщиков, в отношении которых проводятся контрольные мероприятия в США используется специальная система баллов для определения принадлежности компании к категории крупнейших налогоплательщиков «для включения ее в программу всесторонних проверок».

Иерархическая структура налоговой службы Франции аналогична российской, и построена в соответствии с требованиями функционально-территориального принципа, согласно которым, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, с одной стороны,

осуществляется по территориальному признаку, а с другой, включает в себя отраслезависимые и иные элементы [85, с. 28].

Главное Налоговое Управление осуществляет основное и стратегическое руководство подчиненными ему налоговыми органами, координирует их деятельность и контролирует исполнение ими собственных директив. Кроме этого, в рамках работы Главного Налогового Управления производится подготовка законопроектов в области налогового законодательства и надзор за исполнением налогового законодательства [60, с. 64].

Основная доля налоговых доходов бюджета Франции приходится на косвенные налоги – НДС и регистрационные сборы, при этом в бюджетах отдельных ее субъектов – коммун и департаментов преобладают такие виды налогов, как земельный, промысловый (профессиональный) налоги, а также налог на жилище (недвижимость).

Среди наиболее распространенных нарушений налогового законодательства, допускаемых французскими налогоплательщиками, можно выделить искусственное занижение выручки и уменьшение налоговой базы за счет личных расходов, декларируемых в качестве представительских. Достаточно весомую роль в налоговых правонарушениях, кроме этого, здесь играют сделки, допускающие возможность трансфертного ценообразования.

Главное налоговое управление структурно включает следующие управления:

- Управление национальных и международных проверок (DVNI);
- Управление проверок налогового положения (DNFSF);
- Управление налоговых расследований (DNEF);
- Региональные управления (20 управлений);
- Межрегиональные управления (10 управлений);
- Налоговые дирекции (107 дирекций).

В ведение Главного налогового управления Франции находятся следующие контрольные полномочия:

- контроль крупнейших налогоплательщиков;
- контроль экспортно-импортной деятельности;
- службы отраслевого контроля;
- контроль крупнейших налогоплательщиков – физических лиц;
- контроль индивидуальных предпринимателей и физических лиц «свободных» профессий;
- сбор информации о налогоплательщиках;
- налоговые расследования [52, с. 27].

Стоит отметить, что общее количество дел, переданных налоговыми органами Франции в осуществляющее уголовное преследование Министерство Юстиции, как правило, не превышает двух процентов от числа проведенных проверок.

Действующая во Франции система регистрирующих органов весьма отличается от Российской: регистрация субъектов хозяйствования здесь производится различными государственными структурами, а типизация регистрируемых субъектов происходит как по виду их деятельности, так и по организационно-правовой форме

Главной особенностью осуществления мероприятий контроля в сфере налогообложения во Франции является наличие четкой дифференциации между физическими лицами и предприятиями. Содержание и процессуальная форма всех таких мероприятий отражены в французском процессуальном налоговом кодексе – «Книге налоговых процедур» [60, с. 68] («*Livredesprozeduresfiscales*»). Причем, у налогоплательщика в ходе поведения каждого из мероприятий налогового контроля имеется право на принесение протеста, а ряд из этих мероприятий возможны только под судебным контролем (по судебному решению).

Законодательно, налоговые проверки, заключающиеся в контроле правильности бухгалтерского учета и документооборота предприятий, разграничены от налоговых расследований, в ходе которых производится

сбор доказательной базы в отношении налогоплательщиков, совершивших налоговые правонарушения.

Особый интерес в рамках настоящего исследования представляет используемая налоговыми органами Франции технология организации предпроверочных мероприятий – отбора налогоплательщиков для выездных проверок. Как и в России, данные мероприятия осуществляются поэтапно и состоят из двух основных процедур – анализа сведений, предоставленных самими налогоплательщиками (налоговых деклараций), и поиска сторонней информации, имеющей значение для определения целесообразности проведения выездной проверки в каждом конкретном случае.

Поиск и оценку информации из сторонних источников в этом случае производится специальными интегрированными в Главное налоговое управление структурами – бригадами контроля и поиска информации. Указанные структуры существуют как на общенациональном уровне (межрегиональные бригады), так в масштабе отдельных административных субъектов – департаментов.

Помимо источников, прямо указанных в налоговом законодательстве Франции в качестве лиц, обязанных предоставлять соответствующую информацию в налоговые органы:

- работодателей (частных и государственных);
- лиц, выплачивающих дивиденды от участия в коммерческих предприятиях, либо доходы от ценных бумаг;
- банков, которые, помимо информации об открытии счетов, предоставляют ежегодные отчеты о ряде осуществляемых клиентами операций и самостоятельно выполняют функцию по контролю над тем, чтобы их клиенты декларировали суммы своих доходов [85, с. 28].

Специалисты бригад контроля и поиска информации получают сведения из таможенных управлений, жандармерии, а также компаний,

предоставляющих услуги связи, поставщиков газа, электрической энергии и пр.

Интересной особенностью контрольной работы налоговых органов Франции является практика выплаты официальных вознаграждений лицам, сообщившим о правонарушениях в области налогового законодательства. Такие вознаграждения, как правило, составляют определенный процент от суммы налогов (пеней, штрафов), взысканных с нарушителя, и выплачиваются уже после их взыскания.

С 1992 года перечень процедур, относимых к мероприятиям налогового контроля, во Франции был расширен так называемым налоговым расследованием, которое осуществляется специализированной бригадой Управления Налоговых Расследований, и реализуется посредством предметного анализа всевозможной публичной информации, получаемой из средств массовой информации, сети интернет и других источников.

В Германии налоговый контроль находится в ведении Налогового департамента Министерства финансов. Кроме того, в финансовых ведомствах действуют специальные контрольные подразделения. При этом, налоговые проверки налоговый орган назначает самостоятельно.

Достаточно интересными в контексте настоящего исследования также представляются применяемые налоговыми органами Германии методы противодействия всевозможным схемам ухода от налогообложения, его минимизации.

Одной из составляющих системы таких методов являются так называемые «контрольные уведомления», представляющие собой межведомственные информационные сообщения, касающиеся вопросов налоговой дисциплины и финансового состояния проверяемого субъекта.

Обмен такими уведомлениями на систематической основе производят налоговая полиция, таможенные органы, налоговая служба, полиция и прочие государственные органы, а их направление, как правило, производится в связи с проведением налоговой проверки. Зачастую,



основанием для направления такого уведомления служат возникшие у должностного лица налоговой службы подозрения о допущенном контрагентом проверяемого субъекта нарушении налогового законодательства в ходе проведения ими той или иной хозяйственно-финансовой операции.

Практика применения системы контрольных уведомлений в Германии показывает значительную эффективность при:

- контроле исполнения налогоплательщиком различных видов налоговых обязательств;
- проверке отношений проверяемого субъекта с третьими лицами (например, оценка доходов одного лица дает возможность анализа налоговой дисциплины другого, связанного с ним, налогоплательщика);
- выявлении случаев уменьшения проверяемым субъектом налогооблагаемой базы путем недекларирования им процентов по вкладам и иных прибылей с капитала [60, с. 66].

Еще одним важным субъектом налогового контроля Германии является Налоговая полиция, осуществляющая свою деятельность с 1934 года.

К компетенции этого ведомства относятся осуществление уголовного преследования за преступления в сфере налогообложения (к каковым здесь причислены уклонение от уплаты налогов, изготовление поддельных акцизных и гербовых марок, а также преступления, связанные с контрабандой), налоговый розыск и пресечение менее значительных налоговых правонарушений (нарушение порядка исчисления и уплаты налогов, необоснованное получение налоговых льгот и т.п.).

Должностные лица Налоговой полиции Германии наделены весьма широкими полномочиями, декларируемыми уголовным законодательством страны (обыск, выемка документов, арест имущества и подозреваемых и пр.), что делает этот орган весьма эффективным средством осуществления

налогового контроля и поддержания должного уровня налоговой дисциплины.

Кроме того, последнее десятилетие ознаменовалось существенным ужесточением устанавливаемой санкции наказания за совершение налоговых преступлений уголовного законодательства Германии. Имеющаяся здесь тенденция, согласно которой еще в 2008 году ряд преступлений, наказание за которые ограничивалось штрафами, стал наказываться тюремным заключением, говорит о том, что германское уголовное законодательство стало относить налоговые преступления к категории более тяжких – опасных для экономической безопасности государства – преступных деяний [85, с. 30].

Таким образом, налоговая система России показывает значительную схожесть со своим германским аналогом, что, однако, не вполне учитывает разницу между налоговыми культурами и уровнем налоговой дисциплины в этих странах. В большинстве западных стран налоговое законодательство преимущественно ориентировано на соблюдение интересов налогоплательщиков, которые, помимо всего прочего, обладают законодательно закрепленным правом к наиболее выгодному для себя его использованию. Данное обстоятельство, наряду с уже сложившимся и практически традиционным положительным отношением налогоплательщиков к своим налоговым обязанностям, делает исполнение налоговыми органами своих функций весьма эффективным. В России несовершенство налогового законодательства достаточно часто делает деятельность таких органов малоэффективной, и фактически провоцирует достаточно большое количество налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов. Данное обстоятельство, в условиях отсутствия у отечественных налоговых органов инструментов, имеющих в распоряжении целого ряда аналогичных зарубежных структур, наряду с отсутствием у многих государственных структур, обладающих сведениями о налогоплательщиках, законодательно установленной обязанности предоставления этих сведений

службам, осуществляющим налоговый контроль, приводит к низкой эффективности налоговой политики в сфере пресечения налоговых правонарушений и преступлений.

### **3.2 Основные направления совершенствования организации и проведения налогового контроля**

Выявленные в ходе научно-теоретического и практического анализа налогового контроля, проблемы, позволяют говорить о необходимости его совершенствования. Совершенствование налогового контроля в части его организации и повышения эффективности деятельности налоговых органов будет способствовать увеличению объема налоговых поступлений в государственный бюджет.

В качестве основных направлений совершенствования организации проведения налогового контроля, можно обозначить следующие:

- совершенствование нормативно-правовой базы налогового контроля;
- улучшение форм, инструментов и методов проведения налогового контроля.

Совершенствование нормативно-правового регулирования находится под постоянным вниманием законодателя.

Так, Правительством РФ разработан проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [80]. Данный проект направлен на совершенствование информационного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, электронного документооборота, исключая избыточную отчетность. Можно обозначить следующие нововведения, предлагаемые законопроектом:

- подтверждение постановки на учет, снятия с учета в налоговом органе выпиской из Единого государственного реестра налогоплательщиков;
- увеличение круга участников налогового мониторинга за счет уточнения «пороговых» требований в части суммы уплаченных налогов, полученных доходов и величины активов.

Спорным следует признать, установленный пятидневный срок для государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Установленный законом срок является малым для того, чтобы осуществить контроль предоставленных сведений. Кроме этого, у налоговой инспекции отсутствует право отказа в регистрации и постановке на учет, при наличии сведений о недостоверности предоставляемой информации [16, с. 24]. Данный законодательный пробел способствуют созданию фиктивных «фирм-однодневок». Изменить сложившуюся ситуацию целесообразно посредством внесения изменения Федеральный закон о государственной регистрации юридических лиц [56, с. 13]. Так, необходимо:

- Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [92] дополнить положением о праве налоговых органов отказать в постановке на учет юридическому лицу, при предоставлении недостоверных сведений;
- ужесточить ответственность за налоговые правонарушения в зависимости от тяжести совершения нарушения. Штрафные санкции с каждым годом сокращаются, причиной этому служат применения смягчающих обстоятельств. Однако, стоит наказывать плательщиком в полном объеме, чтобы в будущем плательщики были внимательны, и не привлекались к ответственности. Смягчающие обстоятельства снижают сумму поступлений в бюджет государства;

- в случае уклонения от ответственности, предоставлять сотрудникам налоговых органов право на закрытие банковских счетов юридического и физического лица;
- разработать программный комплекс, в котором будет отображаться полное досье налогоплательщика, для выявления и анализа проблемных налогоплательщиков, в целях предотвращения совершения им налоговых нарушений. В связи с тем, что плательщики относятся к налоговой инспекции по месту регистрации, а также месту осуществления предпринимательской деятельности, филиалы предприятий могут находиться в разных городах, и относится к разным налоговым органам, либо смена прописки. Именно поэтому необходимо усовершенствовать единый портал, где будет отражено полное досье плательщика, не зависимо от того, в каком налоговом органе стоит на учете. Помимо этого, для получения полного объема информации, необходимо включить в этот программный комплекс другие органы, такие как банки (операции по счетам), прокуратуру(судебные взыскания) и т.д.

Проведенный анализ практики проведения налогового контроля, позволяет предложить следующие пути его совершенствования.

Во-первых, расширить обязанности специалистов, проводящих камеральные налоговые проверки проведением мониторинга. Данный мониторинг должен включать три уровня оценки финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц:

- анализ начисленных налоговых платежей с их детализацией по каждому налогу;
- анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности организации на основании предоставленной налоговой декларации;
- анализ изменения объема уплаченных налоговых платежей [32, с. 27].

Во-вторых, целесообразно разработать и принять единую методику проведения выездных налоговых проверок, в которой должны быть отражены методы налогового контроля и приемы их осуществления.

В-третьих, необходимо в инспекциях ФНС России создать подразделения внутреннего аудита, рассматривающие возражения налогоплательщиков на акты выездных налоговых проверок.

Одним из важнейших направлений по совершенствованию качества осуществления камеральных налоговых проверок выступает реализация определенных мер по автоматизации налогового администрирования. Использование системы сдачи расчетов по налогам в электронном виде по специальным каналам связи позволит сократить трудоемкость процесса налоговой проверки, сэкономить время, затрачиваемое специалистами ФНС России на обработку соответствующей информации, а значит и существенно расширить охват плательщиков камеральными проверками. Кроме этого, автоматизация способна обеспечить переход от механического труда к аналитическому. Для получения эффективных результатов работы инспектору требуется больше времени на проведение контрольных мероприятий, либо уменьшение количества налоговых проверок. На основании этого, предлагается увеличить штат сотрудников контрольного блока и распределить обязанности и налоговые проверки, либо на законодательном уровне продлить сроки проведения контрольных мероприятий.

Особое внимание следует обратить на вопросы, связанные с совершенствованием налогового контроля в Российской Федерации в части предупреждения налоговых правонарушений. Одним из таких методов предупреждения является предварительный налоговый контроль, осуществляемый до того, как хозяйственные операции налогоплательщика будут отражены в его налоговой отчетности и учете. Однако предварительный налоговый контроль не закреплен в НК РФ. Поэтому, целесообразно:

- п. 1 ст. 32 НК РФ дополнить обязанности налоговых органов осуществлением профилактических мероприятий, направленных на предупреждение налогового законодательства;
- в главу 14 НК РФ включить ст. 82.1, посвященную предварительному налоговому контролю.

Далее, следует подробнее остановиться на правовое закрепление предварительного налогового контроля в ст. 82.1 НК РФ. В названной статье необходимо указать на цель предварительного налогового контроля – профилактика и предупреждение налоговых правонарушений, повышение информированности налогоплательщиков о налоговом законодательстве и повышение прозрачности налогового контроля. Кроме того, в ст. 82.1 НК РФ важно закрепить виды и формы профилактики налоговых правонарушений:

- правовое просвещение и информирование;
- предварительное налоговое разъяснение;
- профилактическая беседа;
- предостережение о недопустимости совершения налогового правонарушения.

На уровне нормативно-правового акта федерального органа исполнительной власти необходимо унифицировать форму и порядок проведения и оформления результатов профилактической беседы.

Изложенное в третьей главе магистерской диссертации, позволяет сделать следующие выводы.

Во-первых, налоговая система России показывает значительную схожесть со своим германским аналогом, что, однако, не вполне учитывает разницу между налоговыми культурами и уровнем налоговой дисциплины в этих странах. В большинстве западных стран налоговое законодательство преимущественно ориентировано на соблюдение интересов налогоплательщиков, которые, помимо всего прочего, обладают законодательно закрепленным правом к наиболее выгодному для себя его использованию. Данное обстоятельство, наряду с уже сложившимся и

практически традиционным положительным отношением налогоплательщиков к своим налоговым обязанностям, делает исполнение налоговыми органами своих функций весьма эффективным. В России несовершенство налогового законодательства достаточно часто делает деятельность таких органов малоэффективной, и фактически провоцирует достаточно большое количество налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов. Данное обстоятельство, в условиях отсутствия у отечественных налоговых органов инструментов, имеющих в распоряжении целого ряда аналогичных зарубежных структур, наряду с отсутствием у многих государственных структур, обладающих сведениями о налогоплательщиках, законодательно установленной обязанности предоставления этих сведений службам, осуществляющим налоговый контроль, приводит к низкой эффективности налоговой политики в сфере пресечения налоговых правонарушений и преступлений.

Во-вторых, достигнуть положительных результатов в совершенствовании организации, форм и методов налогового контроля возможно только в рамках разработки и реализации широкой сбалансированной программы, которая бы предусматривала проведение реформ, затрагивающих все элементы действующей налоговой системы: как законодательные подходы, так культуру налоговых отношений, а также использование современных достижений цифровой техники и информационных технологий. Необходимо исходить из системности и понимания того, что изменение хотя бы одного компонента без соответствующего изменения остальных структурных элементов налоговой системы не принесет желаемого эффекта.



## Заключение

Проведенное в рамках данной магистерской диссертации исследование налогового контроля в Российской Федерации, позволяет сделать ряд выводов и предложений.

Во-первых, история развития России и других стран, начиная от Древнего мира доказала, что институт налогов и налогообложения не может функционировать без организации налогового контроля, поскольку при взимании налогов затрагиваются интересы различных слоев общества, происходит отъем части имущества, что в любые времена приводит к сопротивлению и к различной степени конфронтации между основными участниками налогового процесса – податным населением и сборщиками налогов. Указанные институты развивались на протяжении многих веков, что обеспечило им жизнестойкость и выживаемость в сложных условиях развития человеческой цивилизации. Наряду с развитием государства и процесса налогообложения происходило и совершенствование методики налогового контроля. Древняя Русь, а затем Россия прошли все этапы совершенствования института налогового контроля. Во все времена степень налогообложения и жесткость налогового контроля зависели от внутренних и внешних факторов. В эпоху первых государств наибольшее значение имело ведение или отсутствие войн с соседними государствами. Для ведения войны необходимы были дополнительные средства, поэтому вводились чрезвычайные военные налоги, имевшие, как правило, целевой характер. На протяжении нескольких веков Русь вела борьбу за освобождение от татаро-монгольского ига, победить в которой помогла система откупов при сборе дани и хитрость русских князей, которые увидели в ней возможности для получения средств для развития московского княжества и всей Руси.

Во-вторых, рассматривая понятие и сущность налогового контроля, была исследована его правовая природа как государственного финансового контроля. Проведенный обобщающий анализ доктринальных определений

налогового, позволил сформулировать его определение: налоговый контроль представляет собой вид государственного финансового контроля, реализуемый в налоговой сфере посредством деятельности уполномоченных органов государственной власти в пределах их компетенции с целью обеспечения соблюдения налогоплательщиками законодательства в области налогов и сборов и осуществляемая в формах, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации.

Эффективность налогового контроля во многом определяется правильным выбором конкретного вида налогового контроля. В связи с чем, особую значимость имеет вопрос о классификации налогового контроля на отдельные виды, которые следует отличать от форм налогового контроля.

В-третьих, содержательными элементами организационной составляющей налогового контроля являются его формы и методы проведения.

В работе было отмечено, что методы исследования - это выработанные наукой и подтвержденные практикой, не нуждающиеся в обязательном правовом закреплении, приемы получения объективных сведений о предмете исследования. Методы налогового контроля не нуждаются в правовом закреплении, за исключением отдельных случаев, поскольку выработаны наукой, оттачиваются практикой, и постоянно совершенствуются.

Все формы налогового контроля, перечисленные в абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ, и другие, предусмотренные в разделах V, V.1, V.2 НК РФ являются мероприятиями налогового контроля, составляющие содержание контрольной деятельности уполномоченных органов налогового контроля.

В работе было поставлено под сомнение, что проверка данных учета и отчетности (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ) является формой налогового контроля, так как нормы ст.ст. 83, 84 НК РФ устанавливают порядок учета, а не порядок его контроля. Если признать учет организаций и физических лиц формой контроля, то объектом контроля может стать учетная деятельность налоговых органов. Выведение оснований и порядка постановки на учет,

предусмотренных ст.ст. 83,84 НК РФ, в отдельную главу, позволило бы снять неопределенность учетной деятельности налоговых органов.

В-четвертых, в настоящее время происходят изменения институтов, которые могут выступать факторами внутренней и внешней налоговой среды. В связи с чем, формирование структуры налоговых органов от самого высшего до низового уровня и наделение их соответствующими функциями и полномочиями должно происходить в следующем направлении: сотрудники различных функциональных отделов одной и той же налоговой инспекции должны в большей степени согласовывать свои действия при проведении контрольных действий. Если развивать эти идеи дальше, в организационном плане в налоговой инспекции должен быть совмещенный единый отдел налоговых проверок с тем, чтобы преодолеть разобщенность в действиях специалистов по указанным проверкам. Таких отделов может быть несколько в каждой налоговой инспекции. Внутри отдела могут быть секции или группы по различным налогам: налога на прибыль организаций, НДС, акцизов и т.д. Возможно, что таким образом удастся в какой-то мере соединить преимущества функционального и предметного принципов распределения ролей в налоговых инспекциях. Между секциями необходимо установить свои взаимосвязи.

На практике согласование целей различных форм и видов налогового контроля, и в первую очередь камеральной и выездной проверок происходит в ограниченных масштабах. Для моделирования процесса согласования представляется важным тот факт, что конкретные цели камеральной проверки являются более узкими по сравнению с целями выездных проверок. Это объясняется ограниченностью самой информационной базы камеральных проверок и арсенала контрольных действий, применяемых при их проведении. Выездная проверка представляет качественно другой вид контроля в силу того, что снимаются многие ограничения по информационной базе и по применяемым методам контроля.

Суть вопроса в том, что имеется объективная связь между налоговыми базами различных налогов. Например, выручка от реализации должна проверяться как при контроле за НДС, так и налога на прибыль организаций. Одни и те же договорные и другие финансово-хозяйственные операции и документы налогоплательщика рассматриваются при проверке разных налогов. Подобные ситуации должны максимально использоваться при проверках разных налогов. В дальнейшем развитие структуры налоговых инспекций должно пойти по пути унификации видов налоговых проверок и, соответственно, отделов. При таком подходе более определенной становится и ее цель как исследование на предмет соответствия законодательству о налогах и сборах представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

В-пятых, для крупных организаций действующее налоговое законодательство предусматривает такую форму налогового контроля, как налоговый мониторинг. При налоговом мониторинге организации получают ряд преимуществ в виде освобождения от налоговых проверок, быстрое закрытие налоговых периодов, возможность запроса позиции проверяющего органа по спорным вопросам, а также существенное снижение бумажного документооборота. Введение данной формы налогового контроля стало возможным в результате цифровизации отношений налогоплательщика и налогового органа, позволившая контролирующему обрабатывать данные проверяемого лица быстрее и качественнее, чем в ходе налоговых проверок.

В-шестых, в общих чертах налоговая система России показывает значительную схожесть со своим германским аналогом, что, однако, не вполне учитывает разницу между налоговыми культурами и уровнем налоговой дисциплины в этих странах. В большинстве западных стран налоговое законодательство преимущественно ориентировано на соблюдение интересов налогоплательщиков, которые, помимо всего прочего, обладают законодательно закрепленным правом к наиболее выгодному для себя его использованию. Данное обстоятельство, наряду с уже сложившимся и

практически традиционным положительным отношением налогоплательщиков к своим налоговым обязанностям, делает исполнение налоговыми органами своих функций весьма эффективным.

В России же несовершенство налогового законодательства и отсутствие в обществе соответствующей налоговой культуры достаточно часто делает деятельность таких органов малоэффективной, и фактически провоцирует достаточно большое количество налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов.

Данное обстоятельство, в условиях отсутствия у отечественных налоговых органов инструментов, имеющих в распоряжении целого ряда аналогичных зарубежных структур, наряду с отсутствием у многих государственных структур, обладающих сведениями о налогоплательщиках, законодательно установленной обязанности предоставления этих сведений службам, осуществляющим налоговый контроль, приводит к низкой эффективности налоговой политики в сфере пресечения налоговых правонарушений и преступлений.

В-седьмых, выявленные в ходе научно-теоретического и практического анализа налогового контроля, проблемы, позволяют говорить о необходимости его совершенствования. Совершенствование нормативно-правового регулирования находится под постоянным вниманием законодателя.

Малым следует признать, установленный пятидневный срок для государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Данный законодательный пробел способствует созданию фиктивных «фирм-однодневок». Изменить сложившуюся ситуацию целесообразно посредством внесения изменения Федеральный закон о государственной регистрации юридических лиц. Так, необходимо:

- Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» дополнить положением

- о праве налоговых органов отказать в постановке на учет юридическому лицу, при предоставлении недостоверных сведений;
- ужесточить ответственность за налоговые правонарушения в зависимости от тяжести совершения нарушения. Штрафные санкции с каждым годом сокращаются, причиной этому служат применения смягчающих обстоятельств. Однако, стоит наказывать плательщиком в полном объеме, чтобы в будущем плательщики были внимательны, и не привлекались к ответственности. Смягчающие обстоятельства снижают сумму поступлений в бюджет государства;
  - в случае уклонения от ответственности, предоставлять сотрудникам налоговых органов право на закрытие банковских счетов юридического и физического лица;
  - разработать программный комплекс, в котором будет отображаться полное досье налогоплательщика, для выявления и анализа проблемных налогоплательщиков, в целях предотвращения совершения им налоговых нарушений. В связи с тем, что плательщики относятся к налоговой инспекции по месту регистрации, а также месту осуществления предпринимательской деятельности, филиалы предприятий могут находиться в разных городах, и относится к разным налоговым органам, либо смена прописки. Именно поэтому необходимо усовершенствовать единый портал, где будет отражено полное досье плательщика, не зависимо от того, в каком налоговом органе стоит на учете. Помимо этого, для получения полного объема информации, необходимо включить в этот программный комплекс другие органы, такие как банки, прокуратуру и т.д.

Одним из важнейших направлений по совершенствованию качества осуществления камеральных налоговых проверок выступает реализация определенных мер по автоматизации налогового администрирования.

Использование системы сдачи расчетов по налогам в электронном виде по специальным каналам связи позволит сократить трудоемкость процесса налоговой проверки, сэкономить время, затрачиваемое специалистами ФНС России на обработку соответствующей информации, а значит и существенно расширить охват плательщиков камеральными проверками. Кроме этого, автоматизация способна обеспечить переход от механического труда к аналитическому. Для получения эффективных результатов работы инспектору требуется больше времени на проведение контрольных мероприятий, либо уменьшение количества налоговых проверок. На основании этого, предлагается увеличить штат сотрудников контрольного блока и распределить обязанности и налоговые проверки, либо на законодательном уровне продлить сроки проведения контрольных мероприятий.

Особое внимание обращено на вопросы, связанные с совершенствованием налогового контроля в части предупреждения налоговых правонарушений. Одним из таких методов предупреждения является предварительный налоговый контроль, осуществляемый до того, как хозяйственные операции налогоплательщика отражены в его налоговой отчетности и учете. Однако предварительный налоговый контроль не закреплен в НК РФ. Поэтому, целесообразно:

- п. 1 ст. 32 НК РФ дополнить обязанности налоговых органов осуществлением профилактических мероприятий, направленных на предупреждение налогового законодательства;
- в главу 14 НК РФ включить ст. 82.1, посвященную предварительному налоговому контролю.

Таким образом, предложенные меры, позволят совершенствовать налоговый контроль и повысить поступлением налоговых платежей в государственный бюджет.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. 360 с.
2. Александров А.В. Пути повышения эффективности налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2013. 199 с.
3. Алексеева П.В., Черноусова К.С. Анализ эффективности выездных и камеральных проверок налоговых органов в России // Известия Института систем управления СГЭУ. 2019. Т. 19. № 1. С. 107-109.
4. Алиев Ш.И., Алиева З.М., Таилова А.Г. Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления: Монография. Тамбов, 2020. 80 с.
5. Альпидовская М.Л., Катульская Я.Н. Налоговый мониторинг: прогресс в организации налогового контроля или новые проблемы в организации налогового контроля // Современные тенденции развития науки и технологий. 2015. № 6-9. С. 41-43.
6. Арбитражный суд Западно-Сибирского округа от 24.08.2015 г. по делу № А27-23598/2014. [Электронный ресурс]. // СПС КонсультантПлюс.
7. Артамонова Л.Г. Принципы налогового контроля и контрольной работы налоговых органов: современные тенденции // Налоги и налогообложение. 2011. № 8. С. 5 – 11.
8. Безруков Г.Г., Казак А.Ю., Привалова С.Г. Налоговый контроль в условиях реформирования экономики. Екатеринбург, 2003. 320 с.
9. Богданова О.Ю., Богославцева Л.В., Карепина О.И. Развитие налогового контроля в Российской Федерации // Научное окружение современного человека: экономика, менеджмент, образование, психология, юриспруденция, политология. Серия монографий. Сер. «Научное окружение современного человека». Одесса, 2019. С. 9-33.
10. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях. Теория и практика



применения гл.14 Налогового кодекса РФ (с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. №137-ФЗ.) // *Налоги и финансовое право*. 2007. № 2.

11. Бутынец Ф.Ф. Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. М., 1976. 155 с.

12. Быкова Н.Н. Классификация форм и методов налогового контроля в Российской Федерации // *Карельский научный журнал*. 2017. Т. 6. № 4 (21). С. 141-144.

13. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 04.08.2023) // *СЗ РФ*. 1998. № 31. Ст. 3823.

14. Валиева А.Р. Налоговый контроль как основная форма государственного контроля // *Научный диалог: экономика и менеджмент: сб. науч. тр. по материалам XXII Междунар. науч. конф.* 2019. С. 4-5.

15. Владимиров В.В. Об особенностях деятельности органов государственного финансового контроля в Российской Федерации // *Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации*. 2009. Июль. № 14. С. 28–34.

16. Грачев М.С. Налог, сбор и налоговая система: экономические, исторические и правовые аспекты // *«Финансы и кредит»*. 2014. № 27(597). С. 23-26.

17. Грачева Е.Ю., Соколова Д.Ю. *Налоговое право*. М., 2001. 470 с.

18. Гринкевич Л.С., Лабунец Ю.Е. Исследование теоретической основы понятий «форма» и «метод» налогового контроля // *Современная наука*. 2010. № 2. С. 63-67.

19. Гусева Т.А. Совершенствование механизма проведения налоговых проверок и оформления их результатов // *Право и экономика*. 2017. № 10. С. 34-38

20. Гюльбасаров Э.А. О юридической природе согласия в рамках взаимосогласительных процедур при проведении налогового мониторинга // *Финансовое право*. 2023. № 6. С. 33 - 36.

21. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир. 2016. 193 с.
22. Долгобаева Д.А. Формы налогового контроля: мониторинг как современная форма налогового контроля // Актуальные проблемы менеджмента, экономики и экономической безопасности: материалы Междунар. науч. конф. 2019. С. 117-121.
23. Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / Отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, 2014. 112 с.
24. Закон РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» [Электронный ресурс]. // СПС КонсультантПлюс. (утратил силу).
25. Зрелов А.П. Современные проблемы и особенности определения сущности понятия «налоговый контроль» // Налоги и налогообложение. 2004. № 9. С. 20-38.
26. Ильин А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля // Финансовое право. 2014. № 1. 28 - 36.
27. История России с древнейших времен до начала XXI века / Под ред. А. Н. Сахарова. М.: АСТ; Астрель, 2010. 1742 с.
28. Керимов А.Т. Особенности организации налогового контроля в форме налогового мониторинга в странах ЕАЭС // В сборнике: Диджитализация учетно-аналитических и контрольных процессов в экономике. Симферополь, 2020. С. 155-164.
29. Клинцов А.Б. К вопросу о совершенствовании форм и методов налогового контроля // Инновации. Наука. Образование. 2021. № 30. С. 1288-1295.
30. Кобзарь-Фролова М.Н. К вопросу о совершенствовании форм и методов налогового контроля // Налоги и налогообложение. 2006. № 5. С. 2-6.
31. Коваленко Н.С., Леонов Е.М. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации // Закон. 2021. № 4. С. 50 – 59.

32. Козлов Д.А. Проблемы налогового регулирования реального сектора экономики России // Финансы. 2014. № 11. С. 25-28.

33. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) [Электронный ресурс] // Официальный текст Конституции РФ с внесенными поправками от 14.03.2020 опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.

34. Копейна Е.П. Организация и методика проведения налоговых проверок. Ярославль, 2020. 194 с.

35. Кормолицын А.С. Формы и методы налогового контроля // административное и муниципальное право. 2008. № 6. С. 52-54.

36. Ксенда В.М. Налоговый мониторинг - перспективная форма налогового контроля // Современные тенденции развития науки и технологий. 2016. № 7. С. 66-70.

37. Кузнецов Н.Г. Налоговый мониторинг налогоплательщиков – Российский опыт и перспективы // Финансовые исследования. 2014. № 4 (45).

38. Курбатов Т.Ю. О формах и методах налогового контроля // Финансовое право. 2013. № 4. С. 46 - 48.

39. Курбатов Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2015. 231 с.

40. Кучеров И.И., Судаков Ю.О., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Юрист, 2016. 378 с.

41. Лобанов А.В. О содержании и формах налогового контроля // Финансы. 2008. С. 33.

42. Макевнина Д.Ю. Развитие механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями: дис. ... канд. экон. наук. Саранск, 2012. 252 с.

43. Мероприятия налогового контроля [Электронный ресурс]. // СПС КонсультантПлюс.

44. Минеева В.М., Давлетова Э.Ф. Налоговый контроль как форма финансового контроля, сложности его осуществления и пути их решений // Экономика и социум. 2016. № 6-2(25). С. 137-141.

45. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.

46. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2009. 528 с.

47. Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2008. 680 с.

48. Налоговое право: учебник для бакалавров / Под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2016. 528 с.

49. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 04.08.2023) // СЗ РФ. 1998. № 3824.

50. Обзор кассационной практики Судебной коллегии по гражданским делам Самарского областного суда за сентябрь - октябрь 2008 года (подготовлен Управлением Судебного департамента в Самарской области 15.03.2009) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

51. Определение Верховного Суда РФ от 25.02.2021 г. № 309-ЭС20-24244 по делу № А50-1983/2020. [Электронный ресурс]. // СПС КонсультантПлюс.

52. Орлова Н.А. Правовое регулирование форм и методов налогового контроля в зарубежных странах (сравнительно-правовой анализ) // Юрист. 2021. № 12. С. 27 - 31.

53. Осокина И. В. Налоговый контроль в налоговом процессе: учебник. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2010. 448 с.

54. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов. Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок по состоянию на 01.01.2023 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения 10.09.2023).

55. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов. Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок по состоянию на 01.07.2023 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения: 10.09.2023).

56. Пансков В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются // Финансы и кредит. 2014. № 3 (483). С. 12-14.

57. Петрова Г.В. Комментарий к Закону «О налоговых органах Российской Федерации». М.: ЗАО «Юридический Дом «Юстицинформ», 2018. 494 с.

58. Письмо ФНС России от 17.12.2014 г. № ЕД-4-2/26194. [Электронный ресурс]. // СПС КонсультантПлюс.

59. Плеханов Д.А. В поисках пределов налогового контроля // Вестник арбитражной практики. 2021. № 5. С. 73 - 80.

60. Попонова Н.А. Налоговый контроль в зарубежных странах: Монография. М.: Академия экономической безопасности МВД России, 2010. 270 с.

61. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20.01.2020 г. № Ф02-7098/2019 по делу № А19-11499/2018 [Электронный ресурс]// СПС КонсультантПлюс.

62. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.02.2018 г. № Ф03-5676/2017 по делу № А04-5294/2017 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

63. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 14.03.2016 г. № Ф04-28823/2015 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

64. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 09.04.2021 г. № Ф06-3042/2021 по делу № А06-3271/2020. [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

65. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.02.2016 г. № по делу № А05-6530/2015 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

66. Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.07.2023 г. № 19АП-7805/2021 по делу № А64-8348/2021 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

67. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.12.1997 г. № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статьи 1 Федерального закона от 24 ноября 1995 года «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

68. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 г. №14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

69. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 2.

70. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

71. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с

достоверностью адреса юридического лица» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

72. Постановление Совмина СССР от 24.01.1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс (утратило силу).

73. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.11.1999 г. № А56-16335/99 [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс

74. Предпринимательская деятельность: особенности развития и налогообложения / Е.П. Фомин, М.Н. Толмачев, М. А. Назаров, О. Л. Михалева, К. С. Павлова, Л. Ф. Лукьяненко. Самара, 2017. 280 с.

75. Приказ ФНС России от 07.11.2018 г. № ММВ-7-2/628@ (ред. от 17.05.2021) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

76. Приказ ФНС России от 11.05.2021 г. № ЕД-7-23/477@ «Об утверждении форм и форматов документов, используемых при составлении мотивированного мнения налогового органа в электронной форме, а также формы мотивированного мнения налогового органа и требований к его составлению» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

77. Приказ ФНС России от 25.05.2021 г. № ЕД-7-23/518@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

78. Приказ ФНС России от 30.09.2015 г. № ММВ-7-8/428@ (ред. от 06.04.2018) «Об утверждении Положений об Управлении обеспечения процедур банкротства и Управлении по работе с задолженностью Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

79. Приказ ФНС РФ от 06.04.2006 г. № САЭ-3-15/212@ (ред. от 16.08.2007) «Об утверждении Положений о структурных подразделениях

центрального аппарата Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

80. Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (подготовлен Минфином России, ID проекта 02/04/01-23/00134916) [Электронный ресурс] // СПС КонсультантПлюс.

81. Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля (правовой и организационный аспект): дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2009. 212 с.

82. Сабанти Б.М. Развитие финансов и финансовой науки в России (период феодализма). Иркутск: Иркут. ун-т, 1986. 108 с.

83. Садовская Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 26 с.

84. Селиванов А.С. К вопросу о критериях классификации налогового контроля // Актуальные проблемы российского права. 2012. № 1 (22). С. 88-94.

85. Сильвестрова Т.Я., Белогорская А.Н., Улыбина Л.В. Сущность, формы и методы налогового контроля в Российской Федерации. Чебоксары, 2017. 103 с.

86. Солярик М.А., Киселев М.В. Налоговый контроль: понятие, методы, функции, принципы // Калужский экономический вестник. 2020. № 2. С. 17-19.

87. Телегус А.В. Выездная налоговая проверка налогового агента по НДС как основное мероприятие налогового контроля. Нижний Новгород, 2018. 103 с.

88. Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: Монография. М.: КОНТРАКТ, 2014. 216 с.



89. Указ Президента РФ от 09.03.2004 г. № 314 (ред. от 27.03.2023) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» // Собрание законодательства РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

90. Украинцева А.И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. 201 с.

91. Фальшина Н.А. Налоговое право. Ростов-на-Дону: Наука-Спектр, 2016. 340 с.

92. Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // СЗ РФ. 2001. № 33 (Ч. 1). Ст. 3431.

93. Федеральный закон от 26.12.2008 г. № 294-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» // СЗ РФ. 2008. № 52 (Ч. 1). Ст. 6249.

94. Финансовое право: учебник / Отв. ред. С.В. Запольский. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011. 792 с.

95. Финансовое право: учебник / Под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2019. 592 с.

96. Финансовое право: Учебник для бакалавров / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2019. 580 с.

97. Цуцкарева Д.А., Михалева О.Л. Налоговый контроль как основной элемент налогового администрирования // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: материалы IX Междунар. заоч. науч. конф. 2015. С. 69-71.

98. Чулкова Л. Как избежать налоговой ответственности за непредставление документов по запросам ИФНС // Юридическая работа в кредитной организации. 2019. № 1. С. 101 - 106.

99. Чулкова Л.А. Мероприятия налогового контроля. Судебная практика // Налоговый вестник. 2014. № 4. С. 91 - 103.

100. Шестакова Н.Н., Музаффарова К.А. Налоговый контроль как форма финансового контроля // Новая наука и формирование культуры знаний современного человека: сб. науч. тр. / Под ред. С.В. Кузьмина. Казань, 2018. С. 371-376.
101. Щербаков Ю.С. Виды, формы, методы контроля налогового контроля // Актуальные проблемы правоведения. 2016. № 3(51). С. 39-42.
102. Ядрихинский С.А. К вопросу о понятии налогового контроля // В сборнике: Сборник научных трудов сотрудников Вологодского института права и экономики ФСИН России / Под общ. ред. В.Н. Некрасова. Вологда, 2017. С. 319. С. 316-320.
103. Якупов З.С. Институт налогового контроля в системе налогового администрирования: концепция и направления развития. Казань, 2015. 360 с.
104. Ялбулганов А.А. Налоговое право России в вопросах и ответах. М.: Юстицинформ, 2017. 269 с.
105. Arnold B. The Taxation of Controlled Foreign Corporations: An International Comparison. Toronto: CTF ACEF, 1986.
106. CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law/Ed. by M. Lang, H.-J. Aigner, U. Scheuerle and M. Stefaner. Kluwer Law International, 2004.
107. Exchange of Information and Bank Secrecy / Rust A., Fort E. (eds.). Wolters Kluwer, 2012.
108. Exchange of Information for Tax Purposes / Gunther O.-C., Tuchler N. (eds.). Linde, 2013.
109. Pinto D. A Proposal to Reform Income Anti-Tax Deferral Regimes // Journal of Australian Taxation. 2009. № 12 (2).
110. Sandler D. Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries. 2d ed. Kluwer Law International, 1998.