

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования**
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт

Кафедра «Государственно-правовые
дисциплины»

Направление подготовки 40.04.01

Юриспруденция»

Магистерская программа

«Юрист в органах публичной власти и
управления»

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ
на тему

Налоговый контроль как разновидность государственного финансового
контроля.

Студент гр. 22ЮЮОм1
(номер группы)

(подпись, дата)

Сизов Михаил Владимирович
(ФИО полностью)

Научный руководитель _____
Консультанты:

(подпись, дата)

Елистратова О.В.
(фамилия, инициалы)

по _____
(наименование раздела, звание,
должность)

(подпись, дата)

(фамилия, инициалы)

по _____
(наименование раздела, звание,
должность)

(подпись, дата)

(фамилия, инициалы)

Нормоконтролёр _____
(должность)

(подпись, дата)

Елистратова О.В.
(фамилия, инициалы)

Рецензент _____
(должность)

(подпись, дата)

Пузенцов К.В.
(фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от ____ № ____).

Заведующий кафедрой _____

(подпись, дата)

(фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой _____ (протокол ГЭК от ____ № ____).

Секретарь ГЭК _____

(подпись, дата)

(фамилия, инициалы)

Пенза 2024

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**Юридический институт****Направление «Юриспруденция»****УТВЕРЖДАЮ**

Зав. кафедрой «ГПД»

название

_____/О.В. Романовская/

(инициалы и фамилия)

_____/2022 г.

ЗАДАНИЕна выпускную квалификационную работу студента гр.223ЮЮОм1Сизова Михаила Владимировича

1. Тема работы: Налоговый контроль как разновидность государственного финансового контроля.

2. Научный руководитель: к.ю.н., доцент каф. ГПД Елистратова О. В. _____

3. Дата выдачи задания: 08.11.2022 г. _____

4. Срок сдачи студентом законченной работы: 10.01.2025 г. _____

5. Перечень подлежащих разработке вопросов:

5.1 Историко-правовые аспекты осуществления налогового контроля как разновидности финансового контроля

5.2. Понятие и принципы налогового контроля

5.3. Формы, методы и виды, налогового контроля, органы его осуществляющие

5.4. Общая характеристика и виды налоговых проверок

5.5. Методология осуществления налоговых проверок

6. Консультанты по работе, с указанием относящихся к ним разделов работы:

Раздел	Консультант	Подпись, дата	
		Задание выдал	Выполненное задание принял
Введение		08 ноября 2022 г. Елистратова О.В.	14 марта 2023 г. Елистратова О.В.
Историко-правовые аспекты осуществления налогового контроля как разновидности финансового контроля		15 марта 2023 г. Елистратова О.В.	06 сентября 2023г. Елистратова О.В.
Понятие и принципы налогового контроля		06 сентября 2023г. Елистратова О.В.	15 января 2024 г. Елистратова О.В.
Формы, методы и виды, налогового контроля, органы его осуществляющие		15 января 2024 г. Елистратова О.В.	10 сентября 2024г. Елистратова О.В.
Общая характеристика и виды налоговых проверок Методология осуществления налоговых проверок		10 сентября 2024 г. Елистратова О.В.	15 ноября 2024г. Елистратова О.В.
Заключение		15 ноября 2024 г. Елистратова О.В.	09 декабря 2024 г. Елистратова О.В.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА.....	9
1.1 Историко-правовые аспекты осуществления налогового контроля как разновидности финансового контроля.....	9
1.2 Понятие и принципы налогового контроля.....	14
1.3 Формы, методы, виды налогового контроля, органы его осуществляющие.....	30
2 НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ КАК ОДНА ИЗ ОСНОВНЫХ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	48
2.1 Общая характеристика и виды налоговых проверок.....	48
2.2 Методология осуществления налоговых проверок.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	66
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	69

ВВЕДЕНИЕ

Взимание налогов – древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. Этим и определяется значение рационально организованной и эффективно действующей налоговой службы.

Налоговая политика во многом определяет ход и направление хозяйственно–финансовых процессов, поэтому государство должно учитывать реакцию экономических институтов на те или иные налоговые воздействия. Совершенствуя систему налогов и налоговых льгот, оно сдерживает или стимулирует определенные экономические тенденции, развитие различных отраслей хозяйства или отдельных товаропроизводителей, что, в конечном счете, сказывается на состоянии экономики и жизненном уровне населения.

Все это свидетельствует о важном государственном предназначении налоговой службы, высокой ответственности всех ее органов. В сравнительно короткие сроки в РФ была образована единая централизованная система контроля за соблюдением налогового законодательства. Не вызывает сомнений, что контрольная функция Федеральной налоговой службы (ФНС) играет важную роль. Контроль в налоговой деятельности направлен на соблюдение налогоплательщиком требований налогового законодательства. С помощью контроля устанавливается достоверность данных о полноте, своевременности и эффективности задания, а также законность операций.

В обеспечении экономического развития Российской Федерации на основе рыночных методов финансово–правового регулирования товарных и денежных потоков особое место занимает налоговый контроль как один из важнейших элементов системы государственного финансового контроля.

Налоговый контроль за своевременной и полной уплатой налогов и сборов обеспечивает целенаправленное формирование и исполнение

государственного бюджета, создает условия для устойчивого функционирования социально ориентированной экономики, ее финансово–кредитной сферы.

Правовое регулирование налогового контроля имеет особое значение в развитых странах по поводу сбалансированности налогообложения и поступления денежных средств в бюджеты всех уровней.

Такая сбалансированность возможна лишь при непосредственном участии в данном контроле государственных органов и органов местного самоуправления занимающихся непосредственно налоговым контролем и сбором налогов.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на федеральном и местных уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

Но, к сожалению, на практике юридические и физические лица допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин. В связи с этим сегодня перед налоговыми органами встает серьезная проблема – контроль за правильностью, своевременностью и полнотой взимания налогов и его совершенствование.

Налоговый контроль – это специализированный (только в отношении налогов и сборов) государственный финансовый контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения налогового

законодательства, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. Налоговый контроль как одна из функций государственного управления представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль использует разнообразные формы практической организации для наиболее эффективного выполнения стоящих перед ним задач.

Целью данной магистерской работы является изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов, изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

На основе этого можно определить задачи данной магистерской работы:

1. исследование нормативно-правовой базы осуществления налогового контроля;
2. изучение основ организации контрольной работы налоговых органов;
3. изучение действующих форм и методов налогового контроля;
4. определение наиболее перспективных путей совершенствования форм и методов налогового контроля.

Для достижения цели в квалификационной работе будет исследована сущность налогового контроля как составляющей финансового контроля, будут раскрыты исторические аспекты осуществления налогового контроля как разновидности финансового контроля, определено место налогового контроля в системе российского налогового права, раскрыты принципы, формы и методы налогового контроля, раскрыта общая характеристика

налоговых проверок в соответствии с налоговым кодексом Российской Федерации, исследована сущность выездной проверки как составляющей налогового контроля, определен порядок проведения выездной налоговой проверки. А также рассмотрены основные проблемы налогового контроля и пути повышения его эффективности.

Актуальность данной темы заключается в следующем: во–первых, значение тех или иных обязательств налогоплательщиков обязательно, особенно в данное время, когда в Российской Федерации значительная часть денежных средств идет не в федеральный бюджет Российской Федерации и иные бюджеты, а в бюджеты иностранных государств. Все это отражается непосредственно на самом населении нашего государства в виде невыплат заработных плат, пенсий, пособий и т.д.; во–вторых, большое значение играет роль государственных органов по налоговому контролю, в обязанности которых входит собирание денежных средств с налогоплательщиков и контроль за своевременностью и правильностью уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Магистерская работа состоит из введения, двух глав, которые разбиты на параграфы, заключения и списка литературы.

1 ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1 Историко-правовые аспекты осуществления налогового контроля как разновидности финансового контроля

Контроль как одна из функций управления представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от выполнения решений, устранения неблагоприятных ситуаций и извещения о них компетентных органов¹.

Контроль необходимо рассматривать как систему социально-экономических отношений в государстве.

Роль и задачи контроля наиболее полно могут быть раскрыты в историческом аспекте.

Система финансового управления и контроля в России имеет более чем тысячелетнюю историю. Как только на территории России стали образовываться княжества, одновременно с этим устанавливалась система управления финансами, сбора налогов и пошлин².

В допетровской России на государственном уровне существовали функции контроля полноты уплаты налогов, так как доход государства складывался во многом за счет развитой налоговой системы.

Контроль в основном был связан с тем, что налогообложение населения было весьма обременяющим, и, естественно, возникали стремления уклониться от налогов и как-то избежать их уплаты. В итоге постепенно проводилось совершенствование налоговой системы,

¹ Вершинин А.А. Налоговый контроль как часть государственного финансового контроля // Молодой ученый. 2023. № 46. С. 193.

² Ильясова Н.П. История развития налогового контроля в России // Молодой ученый. 2023. №40. С. 197.

позволяющей более точно учесть планируемые государственные доходы и контролировать их поступление.

При царе Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ счетных дел, сотрудники которого систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам. Таким образом, история российских органов государственного финансового контроля берет свое начало с 1654г. – с момента создания упомянутого Приказа. Для проведения ревизий в других городах вызывали в Москву в Приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами. Приказ занимался проверкой раздачи полкового жалования войскам во время войны. Для исполнения этих обязанностей ему доставлялись приходно–расходные книги за 1653–1663 года. Однако функции Счётного приказа были ограничены как во времени, так и по конкретной цели проводимых проверок.

При Алексее Михайловиче и в начале правления царя Федора Алексеевича составлялись по всему государству дворовые списки–«переписные книги», по которым собирали вновь введенные налоги. При этом поступление налогов сосредоточилось в Приказах – Стрелецком, Ямском и Большом, и в каждом из них контрольные функции имели место в отношении обеспечения сбора налогов.

Петр I уделял большое внимание совершенствованию государственного управления, а также контролю государственных доходов и расходов. Во главе финансового управления был поставлен Сенат, для заведования государственными доходами учреждена Камер–коллегия, для заведования расходами – Штатс – контора, а для проверки счетов и отчетов – Ревизион – контора, она и заменила Счетный приказ. Один из указов от 1722 года предписывает ежегодно посылать в губернии ревизоров для проведения проверки.

Эпоха Петра характеризовалась также и бездефицитностью

государственного бюджета. Ведение подушной подати и контроля над сборами и расходованием налоговых средств, роль личности самого Петра привели к тому, что доходы государства постоянно росли и, несмотря на огромные издержки, Российское государство обходилось собственными доходами.¹

Преемники Петра I не внесли значительного вклада в дело контроля и ревизии. Вследствие постоянного ведения войн, а также по ряду других причин бюджет государства стал дефицитным. Однако при Екатерине I Ревизион – контора была восстановлена в качестве самостоятельного учреждения, а высший контроль государственного финансового хозяйства перешел в Верховный Тайный Совет.

При Екатерине II были организованы контрольные учреждения в губерниях. В 1780 г. при Сенате были учреждены экспедиции, находившиеся под непосредственным управлением государственного казначея.

В царствование Александра I были учреждены Министерство финансов, Государственное казначейство, Государственный контроль, Комиссия погашения долгов. Указом Александра I в 1809 г. в Государственном казначействе была образована государственная экспедиция для ревизии счетов, которая стала первым самостоятельным учреждением по наблюдению за правильностью и законностью поступления государственных доходов и производством расходов. На базе этой экспедиции специальным манифестом было учреждено Главное управление ревизии государственных счетов во главе с государственным контролером. В 1836 г. оно стало называться «Государственный контроль».

В период общегосударственных реформ, связанный с началом правления Александра II, были учреждены две комиссии: одна – при Государственном контроле – для составления правил о порядке счетоводства, отчетности и ревизии, другая – при Министерстве финансов – для

¹Управленческая элита Российской империи (1802-1917). Коллектив авторов СПбГУ под ред. акад. Фурсенко. СПб.: Лики России, 2008. С. 365.

пересмотра податей и сборов. Были изданы так называемые «кассовые правила», то есть правила о порядке поступления государственных доходов, а также правила счетоводства, введенные повсеместно с 1866 г. При этом установлен новый порядок отчетности и ревизии на основании документов, оправдывающих каждую статью расхода.

В 1864 г. были открыты новые местные учреждения контроля – Контрольные палаты. Сметные кассовые правила создали единство бюджета, направление кредитов по их прямому назначению, а неизрасходованных остатков – в общие государственные средства, через кассы Министерства финансов. Данные принципы были дополнены принципом публичности государственной отчетности, а с 1866 г. – отчетности Государственного контроля. Следует отметить, что до 1862 г. количество государственных доходов являлось строжайшей тайной.¹

После революции 1917 г. вышли постановления Совета Народных Комиссаров (Совнаркома) «Об образовании и составе комиссариата государственного контроля» и «О правах народного комиссара по государственному контролю в Совете народных комиссаров». 18 (31) января 1918 г. за подписью В.И. Ленина Совнарком принял декрет «О центральной контрольной коллегии и местных учетно – контрольных коллегиях и комиссиях»², которым фактически было положено начало созданию единых контрольных органов в новой Российской республике.

В.И. Ленин придавал первостепенное значение вопросам учета и контроля в ходе строительства нового социалистического общества. Он предложил в основу организации и деятельности органов социалистического контроля положить принципы демократического централизма, коллективности, гласности, а так же сформулировал основные задачи,

¹ Управленческая элита Российской империи (1802-1917). Коллектив авторов СПбГУ под ред. акад. Фурсенко. СПб.: Лики России, 2008. С. 368.

² Декрет СНК РСФСР от 23.01.1918 "О центральной контрольной коллегии и местных учетно-контрольных коллегиях и комиссиях" // Газета Рабочего и Крестьянского Правительства. - 23.01.1918. - N 15.

стоящие пред органами социалистического контроля, неоднократно указывая, что задача состоит не только в проверках, но и в оказании помощи по налаживанию работы, ее организации на местах, предупреждению ошибок и причин возникновению недостатков в работе.

Постановлением Совнаркома от 15 апреля 1936 г. «О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителей»¹ в СССР были определены задачи и функции финансового контроля и внутриведомственных контрольных органов.

Впоследствии значительные изменения в государственном управлении в СССР привели к упразднению народных комиссариатов и созданию министерств и ведомств. В Минфине СССР было создано Контрольно – ревизионное управление (КРУ). Такие же управления были учреждены в отраслевых министерствах и ведомствах. Министерства и ведомства на основе типовой инструкции разрабатывали и согласовывали с Минфином СССР отраслевые инструкции о порядке проведения комплексных ревизий.

В период перестройки, когда СССР прекратил свое существование, и в экономике новой России начались рыночные преобразования, в системе государственного контроля произошли неизбежные и весьма значительные изменения. Развитие гражданского законодательства привело к созданию в России экономических субъектов различных форм собственности, в том числе с участием иностранного капитала.

В то же время шел процесс создания российских организаций за рубежом и участие российских капиталов в деятельности зарубежных компаний. Эти процессы привели к реорганизации в министерствах и ведомствах контрольно – ревизионных органов, созданию на их основе

¹Постановление Совнаркома СССР от 15 апреля 1936 г. № 708 "О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителей" (утратил силу) // Собрание законодательства СССР. 17.04.1936. - № 22. - Ст. 202.

аудиторских организаций.

Таким образом, следует сделать вывод о том, что постоянные исторические изменения налоговой системы свидетельствуют о перманентном процессе создания оптимальной и обоснованной системы налогового контроля в России.

1.2 Понятие и принципы налогового контроля

Одной из основополагающих категорий налогового права является категория «налогового контроля», определяющая основу государственного управления в сфере налогообложения, один из важнейших институтов налогового законодательства. Система налогового контроля начала активно формироваться с начала 90-х гг. и продолжает развиваться и в настоящее время.

При современном уровне правового регулирования налоговый контроль является сформировавшимся самостоятельным правовым институтом. Налоговый контроль относится к единой глобальной общегосударственной системе финансового контроля за хозяйственно-экономической деятельностью предприятий и физических лиц. И хотя уже прошло достаточно времени с принятия Налогового кодекса, однако нельзя утверждать, что не существует законодательных пробелов и коалиций в данном институте.¹

Важное значение в правовом регулировании налогового контроля играет соблюдение определенного баланса интересов государства по формированию своей финансовой основы, с одной стороны, и интересов «обязанных» лиц (налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков

¹ Финансовое право: учебник для вузов / под ред. Ашмариной Е.М. М.: Юрайт. 2024. С.276

сборов, банков и др.) по защите от неправомерного вмешательства в их хозяйственную деятельность – с другой¹.

Сущность налогового контроля можно рассматривать как функцию, элемент государственного управления экономикой; как особую деятельность по исполнению налогового законодательства, осуществляемую уполномоченными органами государственной исполнительной власти, исполнительными органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами и должностными лицами, вытекающую из сущности налоговых отношений².

Совершенно справедливо в статье 1 указанного выше международного правового акта: «Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, с тем чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем».

Для обсуждения вопросов, посвященных налоговому контролю, особое значение имеет рассмотрение сущности финансового контроля, а точнее – государственного контроля. В научной литературе финансовый контроль обычно делят на государственный (в том числе муниципальный), негосударственный (аудиторский, общественный) и внутрихозяйственный финансовый контроль³.

¹Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник. 10-е изд. перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт. 2024. С.31.

²Егорова Е.Н. Организация и методика государственного контроля исполнения налоговых обязательств экономическими субъектами: учебное пособие / Оренбург: ОГУ. 2020. С.97.

³Довбий И.П. Государственный финансовый контроль и мониторинг: учебное пособие / Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ. 2018. С.59.

Роль государственного финансового контроля в современных условиях, безусловно, возрастает, поскольку усложняются связи и отношения в финансово-экономической сфере, происходит увеличение количества субъектов и видов финансовой деятельности, изменяется законодательство, совершенствуются схемы экономических преступлений¹.

Финансовый контроль, будучи составной частью контроля в деятельности хозяйствующего субъекта, является одной из функций управления. Он представляет собой систему действий уполномоченных лиц по проверке соблюдения управляемым субъектом :

- норм финансового права и решений, принятых управляющим субъектом,
- интересов управляющего субъекта.

Фактически, выше названы две основные цели финансового контроля, которые можно назвать тактическими².

Несмотря на множество видов контроля в деятельности организации, ряд специалистов высказывает мысль, что финансовый контроль является контролем более высокого порядка по отношению к другим видам контроля. Это объясняется тем, что многие процедуры финансового контроля невозможно осуществить только как контроль финансовых потоков, без рассмотрения сущности финансируемых операций, а, следовательно, без привлечения других видов контроля.

Приведём примеры:

1. *Контроль использования бюджетных средств, выделенных на борьбу с эпидемией* — требует привлечения не только финансовых экспертов, но и специалистов в области эпидемиологии, санитарии, медицинской статистики, поскольку необходимы ответы на вопросы:

¹Исаханов А.Р. Актуальные проблемы квалификации налоговых правонарушений // Молодой ученый. 2024. № 35. С. 75.

²Богачкина Е.Е. Понятие и правовая природа финансового контроля // Молодой ученый. 2024. №37. С. 70.

- существовала ли в действительности эпидемическая угроза?
- каковы могли быть последствия эпидемии?
- как соотносятся бюджетные расходы и потенциальный вред?
- были ли профинансированные меры наиболее эффективными?
- существует ли очевидная связь между профинансированными мероприятиями и улучшением эпидемической обстановки?

2. *Контроль расходования средств при строительстве здания* требует участия специалистов-строителей, которые в состоянии определить, например :

- правильно ли определены объёмы строительных работ?
- все ли заявленные работы выполнены фактически?
- соответствуют ли использованные материалы проектно-сметной документации?
- достигнута ли эксплуатационная готовность объекта?

3. *Контроль ценообразования на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы* требует участия не только учёных в соответствующей области, но также инженеров, технологов, материаловедов и других технических специалистов.

Итак, финансовый контроль – это система институтов, инструментов и методов по проверке законности и целесообразности действий в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства и органов местного самоуправления, одна из форм государственного контроля, способствующая обеспечению законности, охране собственности, правильному, эффективному и экономному использованию бюджетных, заемных и собственных средств, помогающая вскрыть нарушения финансовой дисциплины¹.

¹Косаренко Н.Н. Государственный финансовый контроль: публично-правовое регулирование. Монография. М.: РЭУ им. Плеханова. 2020. С.135.

Основы осуществления государственного финансового контроля регламентируются непосредственно нормами Конституции РФ¹. В связи с этим является недостатком, что государственный финансовый контроль не имеет своего конституционного закрепления.

Финансовым контролем охватываются как сфера образования денежных фондов государства, так и сфера распределения и использования государственных денежных средств.

По содержанию отношений, складывающихся в тех сферах государственного управления, которые охватываются государственным финансовым контролем, выделяют бюджетный (или бюджетно–финансовый), налоговый, банковский, валютный, таможенный контроль и надзор за страховой деятельностью.

Итак, давайте раскрыть содержание налогового контроля, необходимо также определить его субъект, объект, предмет и направления контроля.

Основным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, которые имеют широкие контрольные полномочия в сфере налогообложения².

В настоящее время налоговыми органами являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы. Полномочия Федеральной налоговой службы определены Налоговым кодексом РФ и Положением о Федеральной налоговой службе.

По мнению А.А. Тедеева, объект налогового контроля необходимо рассматривать в широком плане, по аналогии с финансовым контролем, как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и привлечения виновных к ответственности.³

¹Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Собрание законодательства РФ. – 29.07.2014. - № 31. - Ст. 4398.

²Арутюнян Т.В. Налоговый контроль как ключевой элемент финансовой стабильности и развития государства // Молодой ученый. 2024. №4. С. 255.

³ Тедеев А.А. Финансовое право России. Учебник. М.: Проспект. 2024. С. 126.

По мнению Р.Д. Фархутдинова, объект налогового контроля можно определить как действие (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц по уплате налогов и сборов и исполнению иных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, которые оцениваются с точки зрения их законности, достоверности, своевременности¹.

Объект конкретного мероприятия налогового контроля определяется характером того или иного конкретного контрольного действия. К примеру, в качестве объекта налоговой проверки можно определить действия (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и совершению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов, правомерному использованию налоговых льгот и так далее.

Указанные действия получают свою правовую оценку в акте налоговой проверки (итоговом документе налоговой проверки), а затем - в решении налогового органа, принимаемого на основе рассмотрения результатов проверки.

Прежде чем рассмотреть предмет налогового контроля, чтоб составить наиболее полную картину его понятия и содержания, нам видится необходимым раскрыть понятие категории «налог».

Налóг – обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый органами государственной власти различных уровней с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований². Налоги следует отличать от сборов (пошлин), взимание которых носит не безвозмездный характер, а является условием совершения в отношении их плательщиков определённых действий.

¹Фархутдинов Р.Д. Налоговое право: учебное пособие для ВУЗов. М.: Юрайт. 2024. С.37.

²Чернопятов А.М. Налоги и налогообложение: учебник. М.: ЛитРес. 2022. С.119.

Взимание налогов регулируется налоговым законодательством. Совокупность установленных налогов, а также принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, взимания и контроля образуют налоговую систему государства.¹

Под налогом понимается принудительное изымание государственными налоговыми структурами с физических и юридических лиц, необходимое для осуществления государством своих функций.

В общем, налоги делятся на:

- *прямые*, то есть те налоги, которые взимаются с экономических агентов за доходы от факторов производства;
- *косвенные*, то есть налоги на товары и услуги, состоящие в самой цене на предметы потребления.

Прямыми налогами можно назвать такие, как личный подоходный налог, налог на прибыль и подобные. К косвенным налогам относится налог на добавленную стоимость и другие.

Предмет налогового контроля определяется в соответствии с трактовкой объекта контроля. Во-первых, это правильность, своевременность и полнота выполнения налогоплательщиками своих обязанностей по отношению к государству (муниципальным образованиям). Во-вторых, предметом является тот материальный носитель, который подвергается проверке в ходе контрольных действий².

Налоговый контроль осуществляется в сфере отношений, складывающихся в процессе уплаты налогов и сборов, вплоть до момента зачисления налоговых доходов на счета бюджетов, т.е. охватывать все действия банков по исполнению ими платежных поручений налогоплательщиков (налоговых агентов или плательщиков сборов).

¹Третьякова Т.Н. Налоговая система Российской Федерации: понятие, преимущества и недостатки // Молодой ученый. 2024. № 2. С. 268.

²Налоговый контроль. Налоговые проверки: учебное пособие для магистратуры / под ред. Болтиновой О.В., Цареградской Ю.К. М.: Норма. 2022. С.95.

Налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, представляет собой фактически первый, начальный этап налогового расследования во всей системе выявления и расследования налоговых преступлений.

Учитывая общие оценки, данные контролю в целом, отметим наиболее часто встречающиеся определения налогового контроля.

А.С. Адвокатова считает, что «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во–первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во–вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства. ... Эти стороны налогового контроля находятся в неразрывном единстве, что позволяет представить налоговый контроль в виде классической кибернетической системы, сочетающей в себе разнообразие статических элементов и их динамическое взаимодействие, непрерывное развитие совершенствование»¹.

Л.В. Улыбина и А.Н. Белогорская считают, что налоговый контроль – это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль...².

Ю.А. Крохина делает акцент на деятельности уполномоченных органов: “налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд»³.

¹Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. Монография. М.: Русайнс. 2024. С.38.

²Улыбина Л.В., Белогорская А.Н. Налоговый контроль в Российской Федерации и оценка его эффективности. Монография. М.: ЛитРес. 2023. С.39.

³Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник. 7-е изд. перераб. и доп. М.: Норма. 2024. С.47.

Таким образом, налоговый контроль можно определить как составную часть формируемого государством организационно–правового механизма управления, представляющую собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Осуществление налогового контроля на практике происходит в рамках контрольно–процессуальной деятельности соответствующих органов, которые руководствуются соответствующими принципами налогового контроля. Закрепление принципов осуществления контрольной деятельности на должном законодательном уровне имеет важное значение для регулирования отношений между органами и налогоплательщиками.

Принцип есть научное или нравственное начало, основание, правило, основа, от которой не отступают.

Правовой принцип концентрирует в себе общеобязательное для всех требование, оформляющее базовую идею какого–либо явления. При этом свойство общеобязательности он приобретает лишь тогда, когда происходит его юридическое закрепление в нормативных актах, т. е. когда принцип приобретает правовой характер.

Принципы налогового контроля можно определить как базовые правовые положения, определяющие организацию и эффективное осуществление налогового контроля, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий в сфере налогообложения¹.

¹Налоговое право: учебник / под ред. Ручкиной Г.Ф., Березина М.Ю. М.: Проспект. 2022. С.178-180.

Общеправовыми принципами характерными для налогового контроля являются:

1. Принцип законности.

Он подразумевает строгое соблюдение предписаний законодательных актов и основанных на них предписаний иных правовых актов. В рамках налогового контроля принцип законности проявляется, в частности, в том, что, согласно ст. 1 Налогового кодекса РФ¹, полномочия налоговых и таможенных органов, а также формы и методы налогового контроля устанавливаются исключительно Налоговым кодексом РФ. Кроме того, на налоговые органы возлагается обязанность осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства и принятых в соответствии с ним нормативных актов (п. 2 ч. 1 ст. 32 НК РФ).

2. Принцип юридического равенства.

В сфере налогообложения этот принцип отражается в том, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (ч. 2 ст. 3 НК РФ). Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Принцип соблюдения прав человека и гражданина.

Конституция РФ провозгласила, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью и должны соблюдаться всеми государственными органами и организациями. Этот принцип в сфере

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146 –ФЗ (ред. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. - №31. – Ст.3824.

налогообложения трансформируется в целый ряд специально–правовых принципов, которые мы рассмотрим далее.

4. Принцип гласности.

Означает открытую и доступную для всех организаций и граждан деятельность государственных органов, а также возможность получения информации. В сфере налогообложения принцип гласности реализуется, в частности, при исполнении налоговыми органами своих обязанностей по:

- бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлению формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснению порядка их заполнения (п. 3. ч. 1 ст. 32 НК РФ).

- сообщению налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доведению до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и предоставлении иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 6 ч. 1 ст. 32 НК РФ).

5. Принцип ответственности.

Заключается в том, что к лицу, совершившему правонарушение, применяются меры юридической ответственности. Естественно, что данный принцип является основополагающим для института ответственности за совершение налоговых правонарушений. В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность. Налоговая ответственность представляет собой применение налоговых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение правонарушения.

Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации установила общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (глава 15), виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение (глава 16).

6. Принцип защиты прав.

Защита прав субъектов гарантируется на любом этапе развития налоговых отношений, в том числе и при проведении мероприятий налогового контроля. Контролируемые субъекты могут обжаловать действия и акты налоговых органов на любой стадии осуществления контрольной деятельности¹. В соответствии со ст. 137 НК РФ «Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права». К примеру,

¹Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля. Монография. М.: Проспект. 2022. С.187.

нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством (гл. 24 Гражданского процессуального кодекса РФ¹).

Кроме общеправовых принципов налоговому контролю присущи частные принципы контроля.

7. Принцип независимости.

В настоящее время налоговые органы РФ представляют собой организованную государством единую централизованную систему контрольных органов, объединенную в самостоятельное федеральное министерство, призванную реализовывать интересы государства в сфере налогообложения и независимую от каких-либо организаций или физических лиц.

В ст. 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации»² «налоговые органы Российской Федерации (далее – налоговые органы) – единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной

¹Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138 – ФЗ (ред. от 26.10.2024) // Собрание законодательства РФ. -18.11.2002. - №46. – Ст.4532.

²Закон РФ от 21.03.1991 № 943–1 (ред. от 28.12.2022) "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. – 11.04.1991. - №15. – Ст. 492.

продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов».

8. Принцип планомерности.

Подразумевает, что любая контрольная деятельность, для которой характерно ее поэтапное осуществление, всегда должна быть тщательно подготовлена, а конкретные действия по проведению контроля должны быть соотнесены с временными рамками их осуществления¹.

Данный принцип призван обеспечивать наиболее эффективное выполнение разработки на основе постепенного наращивания функциональных возможностей контроля, что позволит, в свою очередь, своевременно корректировать разработку и на каждом последующем этапе оценивать целесообразность использования решений, принятых на изначальном этапе.

9. Принцип соблюдения налоговой тайны

Данный принцип соответствует требованиям соблюдения специального режима доступа к сведениям о налогоплательщике, полученным должностными лицами уполномоченных контрольных органов. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, определенных в ст. 102 НК РФ.

Налоговая тайна не подлежит разглашению должностными лицами уполномоченных органов, привлекаемыми специалистами, экспертами, переводчиками за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. Устанавливается запрет разглашения следующих «видов, (разновидностей) тайн: государственную, служебную, коммерческую,

¹Сидоренко Д.В. Особенности правового регулирования организации и проведения выездной налоговой проверки // Молодой ученый. 2024. №41. С.224.

банковскую, нотариальную, аудиторскую, адвокатскую, налоговую тайну и тайну страхования»¹.

10. *Принцип объективности и достоверности.*

Принцип объективности и достоверности результатов налогового контроля предполагает, что решение руководителя уполномоченного органа должно соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе проведения мероприятий налогового контроля, и содержать вывод о соответствии или несоответствии налоговому законодательству совершенных налогоплательщиком деяний.

11. *Принцип документального оформления результатов контроля.*

Надлежащее оформление документов налогового контроля создает основу для последующей реализации налоговыми органами своих полномочий и обязанностей по применению мер ответственности к виновным лицам за совершение ими налоговых или административных правонарушений².

12. *Принцип взаимодействия и обмена информацией с другими государственными органами.*

В настоящее время принцип взаимодействия налоговых органов с другими уполномоченными органами проявляется в ч. 3 ст. 82 НК РФ где указано: «Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях

¹Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник. 10-е изд. перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт. 2024. С.233.

²Организация и методика проведение налоговых проверок. Учебное пособие / под ред. Новоселова К.В. М.: ЛитРес. 2023. С. 119.

законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач».

Рассмотренные выше общеправовые принципы и принципы контрольной деятельности не исчерпывают систему принципов налогового контроля, поскольку специфику сферы налогообложения отражают специально–правовые принципы налогового права, которые оказывают доминирующее влияние на содержание налогового контроля¹.

Научное обоснование системы специально–правовых принципов налогообложения, а также их закрепление в Налоговом кодексе РФ приводят к возможности установления следующих принципов налогового контроля в дополнение к уже рассмотренным выше.

1. Принцип всеобщности налогового контроля.

Предполагается, что ни одна организация или физическое лицо не могут быть освобождены налоговыми органами от проведения в отношении них мероприятий налогового контроля, начиная с проведения учета юридических и физических лиц².

2. Принцип единства налогового контроля.

Принцип единства налоговой политики и системы налогов предполагает единообразное осуществление налогового контроля на всей территории РФ, существование единого реестра налогоплательщиков на территории РФ, единства форм, методов и порядка проведения налогового контроля, применяемых на всей территории России.

¹Алиев Ш.И., Алиева З.М., Таилова А.Г. Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления. Монография. ДГИ (филиал) ОУП ВО "АТиСО". Тамбов: Консалтинговая компания Юком. 2020. С.48.

²Геворкян Б.А. Актуальные проблемы налогового контроля в России // Молодой ученый. 2024. № 22. С. 353.

3. Презумпция добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы должны исходить из презумпции добросовестности проверяемого ими лица и надлежащего исполнения им своих обязанностей. Согласно ст. 3 НК РФ, в случае наличия противоречий или неясности налогового законодательства все сомнения, касающиеся оценки действий налогоплательщика, должны толковаться в его пользу.

4. Принцип возмещения ущерба, причиненного в результате неправомерных действий при проведении налогового контроля.

При проведении налогового контроля не допускается причинение ущерба проверяемой организации или физическому лицу (ст. 103 НК РФ). Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход) (ст. 35 и 103 НК РФ).

Таким образом, приведенная классификация принципов в зависимости от различных критериев показывает многогранность и сложность такого явления как налоговый контроль.

1.3 Формы, методы и виды, налогового контроля, органы его осуществляющие

Налоговый контроль использует разнообразные формы практической организации для наиболее эффективного выполнения стоящих перед ним задач. Налоговый контроль – это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомства) государственный контроль, сущность которого состоит не только в проверке

соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений.

Форма налогового контроля как внешнее выражение конкретного содержания отражается, прежде всего, в совершении конкретных действий по применению тех или иных приемов и способов для установления фактов объективной действительности, а также в документах налогового контроля, закрепляющих его результаты.

Организация контрольной деятельности в целом предполагает организационное единство ряда контрольных процедур, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью (например, исследование помещений, предметов, документов и т.д.), которые представляют собой не что иное, как конкретное мероприятие налогового контроля¹.

Таким образом, форму налогового контроля можно определить как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля.

В зависимости от времени проведения форма налогового контроля может быть:

- предварительным,
- текущим,
- последующим.

Такие виды контроля свойственны деятельности всех контролирующих органов.

¹Ордынская Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для вузов. М.: Юрайт. 2023. С.67.

Предварительный контроль связан с работой по разъяснению налогового законодательства, сбору, обработке и анализу широкой информации о налогоплательщиках на стадии планирования налоговых проверок для принятия оптимальных решений. Это определяет его значение для качественного проведения контрольных действий.

Предварительный анализ позволяет разделить совокупность лиц, подлежащих проверке, на тех, которые имеют невысокую вероятность риска налоговых нарушений, и тех, которые могут совершать налоговые ошибки и нарушения с высокой степенью вероятности. Такое разграничение контроля на «группы риска» позволяет обеспечить максимальное количество выявленных нарушений и произведенных доначислений на один час рабочего времени инспекторского состава.

Текущий контроль носит оперативный характер, является частью регулярной работы и представляет собой проверку, проводимую в отчетном периоде для оценки правильности отражения различных операций и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, представляемых в налоговые органы плательщиком

Последующий контроль реализуется путем проведения налоговых проверок по окончании определенного отчетного периода. На практике необходимо добиваться сочетания предварительного, текущего и последующего форм контроля, которые между собой тесно взаимосвязаны.

В России в настоящее время преобладает последующий контроль¹. Широкое применение этой формы контроля вызвано недостаточным уровнем информированности налоговых органов, правовым нигилизмом налогоплательщиков и одновременно недостаточной работой с ними. По мере развития налогового контроля будет возрастать роль предварительного

¹Налоговый контроль. Налоговые проверки: учебное пособие для магистратуры / под ред. Болтиновой О.В., Цареградской Ю.К. М.: Норма. 2022. С.89-91.

и текущего контроля, связанного с работой по разъяснению налогового законодательства, сбору, обработке и анализу широкой информации о налогоплательщиках, на основании которой будут осуществляться выборочные проверки налогоплательщиков.

Содержание контрольной деятельности и конкретная форма контроля во многом определяются приемами, применяемыми уполномоченными контролирующими органами, т.е. форма существует в неразрывном единстве с методами контрольной деятельности.

Сама реализация контрольной деятельности происходит лишь путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля.

Метод обычно понимается как способ (или совокупность способов) практического осуществления или познания изучаемых явлений.

Метод налогового контроля можно определить как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, то есть при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Форма проведения налогового контроля представляет собой внешнее выражение практической реализации контрольной деятельности налоговых органов. Налоговый кодекс устанавливает следующие формы налогового контроля (п. 1 ст. 82 НК РФ):

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;

- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы¹.

Собственно налоговые проверки, имеющие целью осуществление налогового контроля; проверки в рамках осуществления контроля производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; проверки в рамках осуществления контроля применения контрольно–кассовых машин и проверки в рамках осуществления контроля проведения лотерей, а также проверки в рамках валютного регулирования и валютного контроля.

Как видно, перечень проверок, проводимых налоговыми инспекциями, довольно широк, при этом именно налоговыми названа только часть из них. Глава 14 Налогового кодекса РФ дает понятие налоговых проверок как форму проведения налогового контроля и описывает порядок их проведения.

Статья 87 Налогового кодекса РФ предполагает только два вида налоговых проверок: выездные и камеральные. Соответственно все остальные проверки не могут называться налоговыми, хотя и проводятся налоговыми органами (подробнее о такого рода проверках, мы расскажем далее).

Хотелось бы упомянуть и о таком методе контроля как осмотр (ст. 92 НК РФ). Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146 –ФЗ (ред. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. - №31. – Ст.3824.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

Кроме того, в рамках проверок должностное лицо налогового органа, вправе истребовать:

- у проверяемого лица необходимые для проверки документы (ст. 93 НК РФ).

- у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию) (ст. 93.1 НК РФ).

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям¹.

По объекту выделяются:

- комплексный,
- тематический.

По характеру контрольных мероприятий существуют:

- плановый,
- внезапный налоговый контроль.

Комплексным является контроль, который охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются

¹Иншина Р.С. Выездные и камеральные налоговые проверки. Практическое пособие. М.: ИПЦ Маска. 2020. С.264.

соответствующие обязанности.

Тематический контроль ограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, применения льгот и т.п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты страховых взносов.

Плановый контроль подчинен определенному планированию, а внеплановый (внезапный) – осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый контроль. Внеплановые же, то есть внезапные проверки проводятся лишь в случае необходимости.

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется на:

- сплошной;
- выборочный.

Сплошной налоговый контроль основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за продолжительный период времени, а выборочный налоговый контроль – предусматривает проверку части первичных документов за один или несколько месяцев.

Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка.

В зависимости от неизбежности для налогоплательщика, налоговый контроль подразделяется на:

- необязательный (инициативный),
- обязательный.

По периодичности проведения в налоговом контроле различаются:

- первоначальный,

– повторный.

Первоначальными следует признать контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые в течение календарного года. Повторность же возникает в том случае, когда за этот период осуществляются две и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащих уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее налоговое законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок.

В зависимости от источников данных налоговый контроль может быть:

- документальным,
- фактическим.

Документальный налоговый контроль основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах.

Фактический налоговый контроль учитывает все источники информации и доказательства, в том числе показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и др. Документальный и фактический налоговый контроль тесно связаны между собой.

По субъектам налогового контроля выделяется:

- контроль финансовых органов,
- контроль налоговых органов,
- контроль таможенных органов,
- контроль органов государственных внебюджетных фондов.

Наряду с налоговым контролем, осуществляемым соответствующими государственными органами, можно выделить и внутренний налоговый контроль, осуществляемый руководителями или ревизорами организаций–налогоплательщиков.

Важно сделать вывод о том, что выбор метода контроля зависит от

ряда факторов, общего состояния контрольной работы в регионе, уровня развития информационно–аналитического обеспечения, состояния расчетов конкретных налогоплательщиков с бюджетом, результатов предыдущих проверок и др.¹

Налоги представляют собой форму мобилизации определенной части денежных средств физических лиц и организаций для удовлетворения государственных потребностей. Они призваны ограничивать стихийность рыночных процессов, воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, укрощать инфляцию.

Одним из важных условий стабилизации финансовой системы является обеспечение устойчивого сбора налогов, надлежащей дисциплины налогоплательщиков. Успешное соблюдение этих условий определяется единой системой контроля за правовыми нормами налогового законодательства, правильности исчисления, полнотой и своевременным поступлением налогов в бюджетную систему РФ и платежи во внебюджетные фонды.

Сущность контроля означает «проверка», а также «наблюдение» с целью проверки².

С целью контроля устанавливается достоверность данных о полноте, своевременности и эффективности задачи, а также законность операций, действия и привлечения к ответственности налогоплательщиков.

Таким образом, контроль направлен на соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками.

Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в различных формах:

– налоговая проверка, а также проверка данных учета и отчетности;

¹ Смородина Е.А. Государственный налоговый контроль в условиях цифровизации // Финансы и кредит. 2023. №12. С. 2737.

²Налоговое право: учебник / под ред. Ручкиной Г.Ф., Березина М.Ю. М.: Проспект. 2022.С.387-391.

- постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах;
- получение различного рода объяснений налогоплательщиков, связанных с исчислением и уплатой налогов;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (ст. 82 НК РФ).

Контрольная работа налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты предусмотренных законодательством налогов начинается с такого юридического действия, как постановка налогоплательщика на учет в налоговых органах.

Постановка на налоговый учет налогоплательщика осуществляется в течении пяти дней со дня подачи заявления и в тот же срок ему выдается соответствующее свидетельство (ч. 2 ст. 84 НК РФ). При этом каждому налогоплательщику должен быть присвоен единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика¹.

С этого момента идентификационный номер указывается во всех направляемых налоговым органом уведомлениях, а также проставляется налогоплательщиком в подаваемых им в налоговый орган декларациях, отчетах, заявлениях и других документах.

Таким образом, в Российской Федерации создается единый, централизованный государственный реестр налогоплательщиков, что существенно усиливает одну из важнейших составных частей налогового контроля в стране.

Но все-таки основной формой контрольной работы налоговых органов за полнотой и своевременностью уплаты налогоплательщиками причитающихся налогов является налоговая проверка.

Налоговый кодекс четко разделил два вида налоговых проверок, проводимых налоговыми органами: камеральные и выездные (сущность

¹Налоговая система Российской Федерации: учебник / под общ. ред. М.М. Шадурской. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та. 2020. С.149.

такого рода проверок нами рассматривалась ранее).

В продолжении данного параграфа хотелось обратить внимание на органы, осуществляющие указанные выше функции по проверке.

Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, а также муниципальные образования участвуют в налоговых правоотношениях не непосредственно, а в лице уполномоченных органов, которые наделяются государством соответствующей компетенцией.

Эти уполномоченные органы действуют от имени и в интересах представляемого лица, то есть государства, а не по собственному усмотрению. Собственного интереса они не имеют. Л.Л. Артуманова отмечает, что «в отношениях по уплате налога субъектом права является Российская Федерация, а субъектом правоотношения – налоговый орган, выступающий от лица государства»¹.

Налоговыми органами в настоящее время являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения на местах. Создание каких-либо иных налоговых органов, не входящих в единую централизованную систему ФНС РФ, не допускается, что вытекает из принципа единства налоговой системы России.

Контроль за соблюдением налогового законодательства в РФ осуществляется в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 года № 506 «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе»², в соответствии с которым в России создан Федеральный орган исполнительной власти Федеральная налоговая служба (ФНС).

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и

¹Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы. Монография. М.: Норма, 2019. С. 129.

²Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 09.11.2023) "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // Российская газета. – 06.10.2004. - №219.

надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, а также функции агента валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов.

В Налоговом кодексе, в ст.ст. 31, 32, также четко закреплены общие права и обязанности налоговых органов

Соотношение нормативных категорий «права», «полномочия» и «обязанности» налоговых органов вызывает обоснованную дискуссию общетеоретического характера. Существуют следующие мнения по этой проблеме:

- 1) полномочия – это права налоговых органов;
- 2) полномочия – это обязанности;
- 3) права, обязанности и полномочия – понятия, тождественные между собой;
- 4) полномочия – это собирательная категория, включающая совокупность прав и обязанностей налоговых органов.

Разграничение «прав» и «обязанностей» применительно к налоговым органам является весьма условным в силу того, что реализация предоставленных прав для них является функционально–целевым назначением. Налоговые органы не вправе по своему усмотрению отказаться от реализации своих прав. То, что они делать вправе (например, проводить налоговые проверки или взыскивать недоимки), – они делать обязаны, и наоборот¹.

¹Налоговая система Российской Федерации: учебник / под общ. ред. М. М. Шадурской. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та. 2020. С. 287.

Права и обязанности здесь сливаются воедино, образуют некий «сплав» право–обязанностей, нередко именуемых в литературе «государственно–властными полномочиями». Не случайно ст. 33 НК РФ устанавливает, что должностные лица налоговых органов обязаны реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов.¹

Однако различие в правовой природе прав и обязанностей налоговых органов все–таки существует. Согласно ст. 22 НК РФ права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Таким образом, обязанности налоговых органов всегда так или иначе связаны с обеспечением прав налогоплательщиков, идет ли речь об осуществлении налогового контроля, возврате излишне уплаченных сумм налогов, соблюдении налоговой тайны или иных действиях.

Обязанности налоговых органов как бы противостоят правам налогоплательщиков. Права налоговых органов имеют в этом контексте самостоятельное значение, им соответствуют уже обязанности (а не права) налогоплательщиков. Налицо классическая конструкция правоотношения, где субъективному праву одного участника соответствует юридическая обязанность другого.

К общим правам налоговых органов ст. 31 НК РФ относит следующие:

1) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

¹ Темников И.А. Анализ состояния налогового контроля в РФ в противодействии налоговым правонарушениям // Молодой ученый. 2024. №3. С.428.

- 2) проводить налоговые проверки в порядке;
- 3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- 4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях;
- 5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- 6) осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.
- 7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения и др;
- 8) требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски (заявления) (о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите и др.)

Статьей 32 Налогового кодекса РФ установлены обязанности налоговых органов:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов и др., а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа (аналогично с участниками консолидированной группы);

11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам.

12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (аналогично с участниками консолидированной группы)

На налоговые органы в полном объеме распространяется принцип законности. Согласно п. 3 ст. 30 НК РФ они действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с действующим законодательством. Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей.

Под убытками в соответствии с п. 2 ст. 15 ГК РФ понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами (п. 1 ст. 35 НК РФ). В данном случае налоговое законодательство конкретизирует применительно к налоговым правоотношениям норму, закрепленную в ст. 53 Конституции РФ: «Каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц».

К сожалению, доказать наличие, размер и причинно-следственную связь нанесенных убытков с неправомерными деяниями должностных лиц невероятно сложно. Порядок возмещения убытков регулируется

гражданским законодательством.

Поскольку, как уже отмечалось выше, налоговые органы являются представителями государства в налоговых правоотношениях, реальным ответчиком в данном случае выступает государство. Не случайно причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета (п. 1 ст. 35 НК РФ).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что организация устойчивого сбора налогов, правильностью их исчисления является важной функцией органов, осуществляющих налоговый контроль. Кроме того, в широком смысле налоговый контроль направлен на обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

2 НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ КАК ОДНА ИЗ ОСНОВНЫХ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

2.1 Общая характеристика и виды налоговых проверок

Налоговый контроль осуществляется в отношении лиц, обязанных уплачивать установленные законодательством налоги (т.е. за налогоплательщиками), а также за лицами, которые обязаны перечислять за налогоплательщиков налоги (т.е. за налоговыми агентами), а также за иными лицами. Целью налогового контроля является выявление нарушений законодательства о налогах и сборах¹.

Налоговые проверки являются главной и наиболее эффективной формой осуществления налогового контроля.

Налоговая проверка представляет собой совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в документах, отчетах, бухгалтерских балансах и других носителях информации.

В ходе налоговых проверок осуществляется всестороннее изучение финансово–хозяйственных операций организаций или физических лиц с объектами налогообложения.

Поведение налоговых проверок всегда в определенной степени является «вторжением» в хозяйственную деятельность проверяемых организаций. В ходе реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий возникает непосредственное взаимодействие или столкновение интересов представителя государства, которым является должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, – с одной стороны, и должностных лиц организации – налогоплательщика (или индивидуального

¹Лагутина Л. Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник для вузов / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт. 2024. С.67.

предпринимателя) – с другой стороны.¹

Поэтому для установления сбалансированности интересов обеих сторон в налоговом контрольном правоотношении необходимо было определить правовой статус сторон при проведении налоговых проверок, а также последовательность их действий, что и было установлено в Налоговом кодексе РФ.

С правовой точки зрения установление в кодифицированном акте последовательности действий сторон с одновременным определением правового статуса участников этих действий может рассматриваться как придание процессуальной формы действиям сторон соответствующих контрольных правоотношений.

Качество и эффективность проводимых налоговых проверок во многом зависят от тщательной подготовки и планирования. Организация контрольной деятельности и использование тех или иных методов и форм налогового контроля осуществляется на основе разрабатываемых планов и программ поведения мероприятий налогового контроля.

Налоговая проверка является важнейшим инструментом налогового контроля, позволяющим наиболее полно и обстоятельно проверить соблюдение налогоплательщиком (плательщиком сбора) требований законодательства о налогах и сборах².

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Основное отличие налоговых проверок от остальных это то, что порядок их проведения прописан Налоговым кодексом (в достаточной ли мере или нет, разговор пойдет ниже), а проведение других проверок частично регламентируется общими правилами административного производства,

¹Файзрахманова Л.М. Финансово-правовые механизмы снижения конфликтности в рамках института налогового контроля // Налоги. 2023. №4. С. 33.

²Смородина Е.А. Государственный налоговый контроль в условиях цифровизации // Финансы и кредит. 2023. №12. С. 2737.

установленными Кодексом РФ об административных правонарушениях и частично ведомственными нормативными актами. Камеральные налоговые проверки могут проводиться в отношении всех налогоплательщиков. Выездные налоговые проверки могут проводиться в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей.

Камеральная проверка (ст. 88 НК РФ) проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка расчета финансового результата инвестиционного товарищества проводится налоговым органом по месту учета участника договора инвестиционного товарищества – управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учета.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета)¹.

При указанной проверке предполагает сопоставление заявленных в налоговой отчетности и декларации сведений с материалами о деятельности налогоплательщика при представлении их в налоговый орган. Камеральная проверка налоговой отчетности юридических лиц связана в настоящее время с действующим порядком представления в налоговый орган квартального и годового бухгалтерских балансов².

¹Иншина Р.С. Выездные и камеральные налоговые проверки. Практическое пособие. М.: ИПЦ Маска. 2020. С. 134.

²Анферова О.В., Падерина М.В. О прекращении камеральной проверки при представлении уточненной декларации // Налоги и финансовое право. 2023. №9. С. 129.

Если в результате камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (ч. 3 ст. 88 НК РФ).

В таких случаях налогоплательщик представляет в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах (ч. 4 ст. 88 НК РФ). В свою очередь, лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы.

Если даже после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки (ч. 5 ст. 88 НК РФ)

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать:

- у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы (ч. 6 ст. 88 НК РФ);
- у участника договора инвестиционного товарищества сведения о периоде его участия в таком договоре, о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) (ч. 8.1 ст. 88 НК РФ)
- у ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков копии документов, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль

организаций по консолидированной группе налогоплательщиков (ч. 11 ст. 88 НК РФ).

Согласно п. 8.1 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки декларации по НДС инспекция вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к операциям, сведения о которых указаны в декларации по НДС, в следующих случаях:

- выявлены противоречия в сведениях об операциях, которые содержатся в декларации по НДС;

- обнаружены несоответствия сведений об операциях, которые содержатся в декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, которые отражены в декларации по НДС, представленной в инспекцию другим налогоплательщиком или иным лицом, обязанным представлять такие декларации;

- выявлены несоответствия сведений об операциях, которые содержатся в декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, которые отражены в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с гл. 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность.

Истребовать такие документы налоговый орган вправе только в случае, если выявленные противоречия и несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы налога к возмещению.¹

Согласно п. 1 ст. 92 НК РФ, которым установлено право налоговых органов проводить осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов, налоговый орган может осуществлять осмотр в рамках не только выездной, но и камеральной проверки декларации по НДС в следующих случаях:

¹Жуков А.С. Налоговый контроль за операциями по налогу на добавленную стоимость в эпоху цифровизации // Налоги. 2024. №1. С.15.

- представлена декларация с заявленной суммой налога к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ);

- выявлены определенные противоречия и несоответствия, которые свидетельствуют о занижении налога к уплате или о завышении суммы налога к возмещению (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Осмотр проводится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку. Данное постановление должно быть утверждено руководителем налогового органа или его заместителем.

В п. 1 ст. 91 НК РФ установлены основания для доступа должностных лиц инспекции на территорию или в помещение проверяемого налогоплательщика: названные лица обязаны предъявить служебные удостоверения и указанное мотивированное постановление.

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) (проверка с выходом на объект контроля) проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Такого рода проверка проводится с использованием документов первичного бухгалтерского учета и других учетных материалов, подтверждающих получение доходов, обоснованность списания расходов, полноту уплаты налогов и др. Она характеризуется более высокой объективностью изучения полноты и правильности налоговых расчетов, сопоставлением их с данными первичных документов, аналитическим и

синтетическим учетом, бухгалтерской отчетностью.¹

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам (ч. 3 ст. 89 НК РФ).

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов (ч. 7 ст. 89 НК РФ).

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в

¹Мустафаев С.М. О некоторых вопросах правового регулирования мероприятий налогового контроля при проведении предпроверочного анализа налогоплательщика // Финансовое право. 2023. №8. С. 26.

котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки (ч. 10 ст. 89 НК РФ)

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации–налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (ч. 11 ст. 89 НК РФ).

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Выездная проверка, таким образом, является основным методом налогового контроля. Обследование проводится с целью фиксации сторон деятельности хозяйствующего субъекта с последующим использованием материалов для уточнения (корректировки) показателей, связанных с его финансовым положением (доходностью), взаимоотношениями с субъектами налогового контроля по поводу уплаты налогов.¹

Выездные проверки являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо больше информации о финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий со стороны налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных

¹Головченко О.Н. Теоретико-правовые аспекты рассмотрения материалов налоговой проверки // Финансовое право. 2023. №2. С. 15.

ими налоговых деклараций и других документов¹.

Кроме того, в Кодексе четко установлены некие ограничения проведения проверок. Так, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.²

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

В соответствии со ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть

¹Лагутина Л.Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник для вузов / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт. 2024. С.128.

²Ахметов Р.Р. Налоговый минимализм как средство усиления эффективности налогового контроля // Молодой ученый. 2023. № 37. С. 141.

составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям (п. 6 ст. 100 НК РФ).

В дальнейшем акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 настоящего Кодекса.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за

совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган в порядке, определяемом настоящей статьей.¹

Форма решения должна соответствовать Приказу ФНС РФ от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892 «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки»².

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт (ст. 95 НК РФ).

Экспертиза назначается постановлением проводящего проверку должностного лица налогового органа в случаях, когда для разъяснения возникших вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

¹Арефьев А.П. Административно-правовой механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации // Молодой ученый. 2024. № 41. С. 102.

²Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (ред. от 09.01.2023) "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)" // Официальный интернет-портал правовой информации. - 31.01.2023.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Однако эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

В соответствии с ч. 7 ст. 95 НК РФ при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- 1) заявить отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- 4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- 5) знакомиться с заключением эксперта.

По результатам своей работы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения. В этом случае проверяемое лицо может поставить вопрос о назначении дополнительной или повторной экспертизы.¹

¹Советов Д.И., Анищенко Е.В. Направления взаимодействия правоохранительных, экспертных и контролирующих органов при проведении мероприятий налогового контроля в отечественной практике // Налоги. 2023. №31. С. 22.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что при проведении выездных и камеральных налоговых проверок объем прав налоговых органов, виды истребуемых документов, повод назначения и порядок проведения различны.

2.2 Методология осуществления налоговых проверок

Общепризнано, что проведение налоговой проверки и выводы по ее результатам являются наиболее сложным и конфликтным моментом взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Налоговый кодекс существенно усилил защиту прав налогоплательщика, поскольку если ранее регламентация проведения проверок осуществлялась Госналогслужбой, то теперь ряд положений закреплён непосредственно законом.

Дискуссия по вопросу определения форм и методов контроля в целом, а также финансового и налогового контроля, в частности, развернулась еще в советское время. Принятие в свое время Налогового и Бюджетного кодексов РФ¹, нормативно закрепивших формы налогового и финансового контроля, окончательно не решило проблему соотношения форм и методов

¹Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024, с изм. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. - №31. – Ст.3823.

соответствующих видов контроля.

В настоящее время в ст. 82 Налогового кодекса РФ устанавливаются следующие формы проведения налогового контроля: налоговые проверки; получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверки данных учета и отчетности; осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); и другие формы.

Реализация контрольной деятельности происходит путем применения уполномоченными органами соответствующих методов контроля. Под методом обычно понимается способ (или совокупность способов) практического осуществления или познания изучаемых явлений. Категория метода может рассматриваться как совокупность свойственных человеку эмпирических приемов познания окружающей действительности.

В отношении методов и методологии контроля также существует довольно большое многообразие точек зрения.

Метод налогового контроля можно определить как совокупность приемов, применяемых уполномоченными органами для установления объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд, а также об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей, то есть при помощи методов налогового контроля происходит реальное изучение состояния объектов и предметов налогового контроля.

Методы налогового контроля различны: общенаучные методы, такие как статистический, логический, сравнительный и другие; специальные методы исследования, такие как проверка документов; экономический анализ; исследование предметов и документов; осмотр помещений (территорий) и предметов; инвентаризация; экспертиза и так далее, применение которых характерно именно для определенных видов деятельности, в частности таких, как контрольная деятельность; методы

воздействия на поведение проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля, такие, как убеждение, поощрение, принуждение и другие¹.

Необходимо отметить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном, органичном единстве. Вот почему при осуществлении контрольной деятельности в правовой форме налоговой проверки уполномоченные органы применяют проверку документов как прием или способ изучения реального состояния расчетов по налогам с бюджетом. Проверка документов будет являться лишь одним из целого комплекса методов налогового контроля, применяемых налоговыми органами при проведении своей контрольной деятельности в форме налоговых проверок.

Налоговые проверки преследуют цель получения информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика. Посредством мониторинга и оперативного контроля возможно и обеспечение контроля налоговых поступлений. Такого рода налоговые обследования могут проводиться в целях:

- сбора сведений о доходах и других объектах налогообложения;
- изучения причин образования задолженности по налоговым обязательствам;
- анализа выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, использующими налоговые льготы.

Одной из особенностей процедуры проведения налоговых проверок в Российской Федерации является объединение законодателем в рамках указанного процесса решения задач как контрольно–проверочного, так и аналитического характера, относимых к сфере налогового расследования.

Проведение камерального и выездного налогового контроля позволяет

¹Казачкова Л.М., Казачков В.А. Риск-ориентированный налоговый контроль в условиях цифровой экономики // Налоги. 2023. №2. С.36.

органам налоговой администрации не только проконтролировать соблюдение налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами их обязанностей по исчислению и уплате налоговых платежей, но и в случае, если выявлены факты нарушения, выяснить причины такого рода отклонений.¹

Налоговая система Российской Федерации, к сожалению, далека от идеала. Возможно, это связано с тем, что современная российская налоговая система существует очень короткий период времени, но факт остаётся фактом – в ней имеется много проблем.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Необходимыми признаками любой действенной системы налогового контроля являются:

- наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговой инспекции, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей;
- применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков;

¹Шарифова Г.И. Анализ налоговых правоотношений: теоретические аспекты и практические проблемы правоприменения // Молодой ученый. 2024. №40. С. 321.

- использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределить нагрузку при планировании контрольной работы;
- увеличения размеров наказания за налоговые правонарушения.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современной России.

Первоочередной задачей налоговой службы является постоянное совершенствование форм и методов налогового контроля. Наиболее перспективным выглядит увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства.

Также одной из действенной формой налогового контроля являются перепроверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах в течении года с момента такого сокрытия. Подобные повторные проверки позволяют проконтролировать выполнение предприятий по акту предыдущей проверки, а также достоверность текущего учета.

Как показывает анализ практики контрольной работы налоговых органов России, в настоящее время получили мировое распространение факты уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов посредством неведения бухгалтерского учета, ведения его с нарушением установленного порядка, которые делают невозможным определение размера налогооблагаемой базы. Особая сложность работы с данной категорией плательщиков связана с отсутствием эффективных механизмов борьбы с подобными явлениями.¹

Не имея достаточного времени и кадровых ресурсов, необходимых

¹Федорова Т.В. Ответственность налогоплательщика за непредоставление документов, запрашиваемых налоговым органом // Молодой ученый. 2024. №32. С. 59.

для фактического восстановления бухгалтерского учета, сотрудники налоговой службы вынуждены брать за основу для исчисления налоговых обязательств налогоплательщика данные, декларированные в налоговых расчетах и вытекающие из бухгалтерской документации, даже в тех случаях, когда анализ иной имеющейся информации дает основания сделать вывод, что указанные документы искажаются.

Действующее законодательство практически не представляет налоговым органам права производить исчисления налогооблагаемой базы на основании использования каких-либо иных сведений о налогоплательщиках помимо тех, которые содержатся в бухгалтерской отчетности и в налоговых декларациях.

В данном случае можно было бы использовать, широко распространенные в развитых странах, так называемые, косвенные методы исчисления налогооблагаемой базы.

Таким образом, данный перечень путей совершенствования, конечно же, не является исчерпывающим. Необходимо искать дальнейшие направления улучшения контрольной работы налоговой службы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Субъекты налогообложения обязаны вносить налоговые платежи в установленных размерах и в определенные сроки в бюджет РФ. Уплачиваемые налоги представляют собой особую форму инвестиций в социальную среду и носят возвратный характер. Их нельзя рассматривать как акцию по конфискации части собственности, так как они должны вернуться предпринимателю в форме расширения потребительского спроса, в виде новых технологий, товаров, более развитой инфраструктуры услуг, более благоприятным условиям ведения бизнеса.

По оценкам специалистов, в хозяйственной практике присутствует четыре основных мотива уклонения от уплаты: моральные, политические, экономические и технические.

Одной из главных причин уклонения от уплаты налогов является нестабильное финансовое положение налогоплательщика, и чем оно неустойчивее, тем сильнее намерение скрыть налоги.

Еще одна из причин уклонения от налогов – сложность и противоречивость налогового законодательства. Результаты собираемости налогов напрямую зависят от четкости изложения методик налогообложения, технической оснащенности налоговых инспекций, профессионального уровня и подготовленности их работников, а также от уровня знаний граждан и организаций в области налогового законодательства¹.

Таким образом, в условиях современной России в первую очередь необходимо совершенствовать законодательную базу, регулирующую организацию и осуществление налогового контроля. При этом надо взять

¹Сизов В.А., Щеглов В.Ю. Причины налоговой минимизации и уклонения от уплаты налогов. // В сб. Теория и практика антикризисного менеджмента. Пенза: ПДЗ. 2011. С. 71.

самое лучшее и подходящее для наших условий из зарубежного опыта в этой области.

Налоговый контроль в России осуществляется в трех формах: предварительный, текущий и последующий, используются при этом такие методы как наблюдение, обследование, анализ и проверки, которые подразделяются на камеральные и документальные. Последние являются специфическим методом налогового контроля, который сочетает в себе все методы.

Необходимость совершенствования форм и методов налогового контроля также вытекает из того, что практически каждая вторая проверка заканчивается безрезультатно.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой службы является совершенствование действующих процедур налогового контроля:

- системы отбора налогоплательщиков для проведения проверок;
- использование системы оценки работы налоговых инспекторов;
- форм и методов налоговых проверок.

Совершенствование каждого из указанных нами элементов позволит улучшить организацию налогового контроля в целом. Наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков позволит выбрать наиболее оптимальное направление использования кадровых и материальных ресурсов налоговой службе. При совершенствовании работы с кадрами перспективным здесь может быть переход на балльную оценку работы налоговых инспекторов.

Совершенствование форм и методов налогового контроля должно происходить по следующим направлениям:

- 1.увеличение количества совместных проверок с органами полиции;
- 2.повторные проверки предприятий, допустивших сокрытие налогов в крупных размерах;

3. проведение рейдов в вечернее и ночное время;
4. проведение перекрестных проверок;
5. использование косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы при наличии законодательных норм.

Данный перечень путей совершенствования, конечно же, не является исчерпывающим. Необходимо искать дальнейшие направления улучшения контрольной работы налоговой инспекции, при этом мобилизуя усилия на выше упомянутых направлениях.

Необходимо также отметить, что одним из наиболее эффективных средств уменьшения нарушений налогового законодательства, на наш взгляд, является повышение сознательности налогоплательщика.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Собрание законодательства РФ. – 29.07.2014. - № 31. - Ст. 4398.
2. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138 –ФЗ (ред. от 26.10.2024) // Собрание законодательства РФ. - 18.11.2002. - №46. – Ст.4532.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117 –ФЗ (ред. от 29.10.2024) // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. - №32. – Ст.3340.
4. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024, с изм. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. - №31. – Ст.3823.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146 –ФЗ (ред. от 30.09.2024) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. - №31. – Ст.3824.
6. Закон РФ от 21.03.1991 № 943–1 (ред. от 28.12.2022) "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. – 11.04.1991. - №15. – Ст. 492.
7. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 09.11.2023) "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // Российская газета. – 06.10.2004. - №219.
8. Приказ ФНС России от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@ (ред. от 09.01.2023) "Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми

органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)" // Официальный интернет-портал правовой информации. - 31.01.2023.

9. Декрет СНК РСФСР от 23.01.1918 "О центральной контрольной коллегии и местных учетно–контрольных коллегиях и комиссиях" (утратил силу) // Газета Рабочего и Крестьянского Правительства. - 23.01.1918. - №15.

10. Постановление Совнаркома СССР от 15 апреля 1936 г. № 708 "О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строителей" (утратил силу) // Собрание законодательства СССР. 17.04.1936. - № 22. - Ст. 202.

Научная и учебная литература

11. Адвокатова А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. Монография. М.: Русайнс. 2024. 192 с.

12. Алиев Ш.И., Алиева З.М., Таилова А.Г. Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления.

Монография. ДГИ (филиал) ОУП ВО "АТиСО". Тамбов: Консалтинговая компания Юком. 2020. 80 с.

13. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы. Монография. М.: Норма, 2019. 384 с.

14. Бюджетная система Российской Федерации: учебник и практикум для вузов / под редакцией Ивановой Н.Г., Канкуловой М.И. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт. 2023. 398 с

15. Довбий И.П. Государственный финансовый контроль и мониторинг: учебное пособие / Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ. 2018. 140 с.

16. Егорова Е.Н. Организация и методика государственного контроля исполнения налоговых обязательств экономическими субъектами: учебное пособие / Оренбург: ОГУ. 2020. 236 с

17. Иншина Р.С. Выездные и камеральные налоговые проверки. Практическое пособие. М.: ИПЦ Маска. 2020. 400 с.

18. Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля. Монография. М.: Проспект. 2022. 208 с.

19. Контроль и ревизия: учеб. пособие / И. А. Сергеева, С. В. Тактарова, В. П. Бычков, Д. В. Белоусова. Пенза: Изд-во ПГУ. 2021. 138 с

20. Косаренко Н.Н. Государственный финансовый контроль: публично-правовое регулирование. Монография. М.: РЭУ им. Плеханова. 2020. 214 с.

21. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник. 10-е изд. перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт. 2024. 503 с.

22. Крохина Ю. А. Финансовое право России: учебник. 7-е изд. перераб. и доп. М.: Норма. 2024. 568 с.

23. Лагутина Л. Г. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник для вузов / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт. 2024. 180

с.

24. Налоговая система Российской Федерации: учебник / под общ. ред. М. М. Шадурской. Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та. 2020. 254 с

25. Налоговое право: учебник / под ред. Ручкиной Г.Ф., Березина М.Ю. М.: Проспект. 2022. 800 с.

26. Налоговый контроль. Налоговые проверки: учебное пособие для магистратуры / под ред. Болтиновой О.В., Цареградской Ю.К. М.: Норма. 2022. 176 с.

27. Организация и методика проведение налоговых проверок. Учебное пособие / под ред. Новоселова К.В. М.: ЛитРес. 2023. 240 с.

28. Ордынская Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для вузов. М.: Юрайт. 2023. 448 с.

29. Сизов В.А. Социально-правовое регулирование отношений собственности в современном российском обществе. Монография. Пенза: Изд. ПГУ. 2012. 132 с.

30. Тедеев А.А. Финансовое право России. Учебник. М.: Проспект. 2024. 368 с.

31. Улыбина Л.В., Белогорская А.Н. Налоговый контроль в Российской Федерации и оценка его эффективности. Монография. М.: ЛитРес. 2023. 90 с.

32. Управленческая элита Российской империи (1802–1917). Коллектив авторов СПбГУ под ред. акад. Фурсенко. С–Петербург.: Лики России. 2008. 696 с.

33. Фархутдинов Р.Д. Налоговое право: учебное пособие для ВУЗов. М.: Юрайт. 2024. 133 с.

34. Финансовое право: учебник для вузов / под ред. Ашмариной Е.М. М.: Юрайт. 2024. 372 с.

35. Чернопятков А.М. Налоги и налогообложение: учебник. М.:

ЛитРес. 2022. 537 с.

Публикации в научных журналах, сборниках и СМИ

36. Аксенов И.А. Межведомственное информационное взаимодействие налоговых и таможенных органов // Налоги. 2023. №1. С.14-17.
37. Анферова О.В., Падерина М.В. О прекращении камеральной проверки при представлении уточненной декларации // Налоги и финансовое право. 2023. №9. С. 128-131.
38. Арефьев А.П. Административно-правовой механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации // Молодой ученый. 2024. № 41. С. 101-104.
39. Арутюнян Т.В. Налоговый контроль как ключевой элемент финансовой стабильности и развития государства // Молодой ученый. 2024. №4. С. 254-256.
40. Ахметов Р.Р. Налоговый минимализм как средство усиления эффективности налогового контроля // Молодой ученый. 2023. № 37. С. 140-142.
41. Богачкина Е.Е. Понятие и правовая природа финансового контроля // Молодой ученый. 2024. №37. С. 69-72.
42. Вершинин А.А. Налоговый контроль как часть государственного финансового контроля // Молодой ученый. 2023. № 46. С. 192-194.
43. Геворкян Б.А. Актуальные проблемы налогового контроля в России // Молодой ученый. 2024. № 22. С. 353-354.
44. Головченко О.Н. Теоретико-правовые аспекты рассмотрения материалов налоговой проверки // Финансовое право. 2023. №2. С. 14-18.
45. Ерохина Е. В. Административная и налоговая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах // Молодой ученый. 2021. №

51. С. 184-187.

46. Жуков А.С. Налоговый контроль за операциями по налогу на добавленную стоимость в эпоху цифровизации // Налоги. 2024. №1. С.14-16.

47. Ильясова Н.П. История развития налогового контроля в России // Молодой ученый. 2023. №40. С. 196-199.

48. Исаханов А.Р. Актуальные проблемы квалификации налоговых правонарушений // Молодой ученый. 2024. № 35. С. 75-76.

49. Казачкова Л.М., Казачков В.А. Риск-ориентированный налоговый контроль в условиях цифровой экономики // Налоги. 2023. №2. С.34-38.

50. Космакова В.О. Специфика налоговой ответственности на современном этапе // Молодой ученый. 2023. №50. С. 227-229.

51. Лукашов А.И. Государственный финансовый контроль: современные вызовы и направления совершенствования // Вопросы государственного и муниципального управления. 2023. № 1. С. 20-38.

52. Мустафаев С.М. О некоторых вопросах правового регулирования мероприятий налогового контроля при проведении предпроверочного анализа налогоплательщика // Финансовое право. 2023. №8. С. 25-28.

53. Разгильдиева М.Б. О порядке передачи материалов для решения вопроса о возбуждении уголовных дел по статьям 198–199.2 УК РФ // Налоги. 2023. №4. С. 27-31.

54. Семкина А.С. Налоговый комплаенс как инструмент управления налоговыми рисками: проблемы и решения // Налоги и финансовое право. 2023. №5. С. 123-134.

55. Сидоренко Д.В. Особенности правового регулирования организации и проведения выездной налоговой проверки // Молодой ученый. 2024. №41. С.223-225.

56. Сизов В.А., Щеглов В.Ю. Причины налоговой минимизации и уклонения от уплаты налогов. // В сб. Теория и практика антикризисного

менеджмента. Пенза: ПДЗ. 2011. С.70-72.

57. Смородина Е.А. Государственный налоговый контроль в условиях цифровизации // Финансы и кредит. 2023. №12. С. 2728-2750.

58. Советов Д.И., Анищенко Е.В. Направления взаимодействия правоохранительных, экспертных и контролирующих органов при проведении мероприятий налогового контроля в отечественной практике // Налоги. 2023. №31. С. 20-23.

59. Темников И.А. Анализ состояния налогового контроля в РФ в противодействии налоговым правонарушениям // Молодой ученый. 2024. №3. С.427-429.

60. Третьякова Т.Н. Налоговая система Российской Федерации: понятие, преимущества и недостатки // Молодой ученый. 2024. № 2. С. 268-269.

61. Файзрахманова Л.М. Финансово-правовые механизмы снижения конфликтности в рамках института налогового контроля // Налоги. 2023. №4. С. 32-35.

62. Федорова О.С., Лебедева М.Ю. Уведомление о вызове налогоплательщика в налоговый орган // Налоги и финансовое право. 2023. №5. С. 112-117.

63. Федорова Т.В. Ответственность налогоплательщика за непредоставление документов, запрашиваемых налоговым органом // Молодой ученый. 2024. №32. С. 58-61.

64. Челноков Д.М. Предпроверочный анализ в налоговом контроле: проблемы правового регулирования // Финансовое право. 2024. №3. С. 20-23.

65. Челноков Д.М. Провалы неопределенности в правовом регулировании налогового контроля в условиях применения искусственного интеллекта // Налоги. 2024. №2. С.28-32.

66. Шарифова Г.И. Анализ налоговых правоотношений: теоретические аспекты и практические проблемы правоприменения //

Молодой ученый. 2024. №40. С. 320-322.