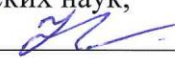


Министерство образования и науки Российской Федерации

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)

Юридический институт
Кафедра финансового права

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК
Заместитель директора по
заочному обучению, доктор
юридических наук,
доцент 
А.С.Князьков
«25» 08 2016 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

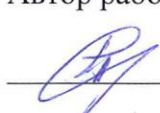
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:
СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ

Спиридович Татьяна Владимировна

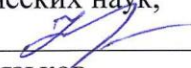
Научный руководитель
канд. юрид. наук, доцент

 И.Н. Мальцева

Автор работы

 Т.В. Спиридович

Министерство образования и науки Российской Федерации
(МИНОБРНАУКИ РОССИИ)
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (ТГУ)
Юридический институт
Кафедра финансового права

УТВЕРЖДАЮ
Заместитель директора по
заочному обучению, доктор
юридических наук,
доцент 
А.С.Князьков
«03» 09 2016 г.

по сбору материала и написанию ВКР
студенту _____ группы _____

фамилия, имя, отчество

1.Тема ВКР _____

2.Срок сдачи ВКР:

а) на кафедре _____

б) в ГЭК _____

3.Исходные данные к работе _____

цели и задачи исследования,

объекты и методы исследования,

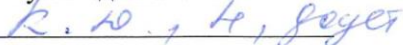
4.Краткое содержание работы _____

дать перечень основных разделов,

сроки их выполнения

5.Указать предприятие, организацию, отрасль, по тематике которой выполняется работа _____

Руководитель ВКР



должность, место работы


подпись


Фамилия, инициалы,

Задание принял к исполнению _____

дата, подпись

АННОТАЦИЯ

Объём работы – 81 страница, 93 источника, 5 рисунков, 2 таблицы.

Ключевые слова: контроль; налоговый контроль; функции налогового контроля; налоговые органы; эффективность налогового контроля.

Актуальность исследования обусловлена необходимостью совершенствования налогового контроля, который является одним из приоритетов власти, поскольку налоги являются основным источником доходной части бюджета. Нарушения законодательства о налогах и сборах представляют собой угрозу финансовой стабильности и экономической безопасности государства, провоцируют социальную напряженность и нестабильность в обществе. Их распространенность и очевидная общественная опасность требуют не только разработки и принятия таких мер, которые способствовали бы противодействию данному явлению, но и совершенствования существующих, хорошо зарекомендовавших себя форм и методов, важнейшими из которых является налоговый контроль.

Цель дипломной работы заключается в выявлении особенностей становления и проблем развития налогового контроля в Российской Федерации и выработке рекомендаций по его совершенствованию.

Объектом исследования послужила система налогового контроля в Российской Федерации.

Предметом исследования выступают традиционные и новые механизмы налогового контроля и текущие проблемы их применения.

Методологической основой исследования послужили общенаучный диалектический метод познания, формально-логический, и другие методы, такие как анализ нормативных правовых актов и научной литературы по рассматриваемой теме, методы обработки содержания научных текстов, дескриптивный (описательный метод), системный, проблемный и критический анализ.

Теоретической основой для написания работы послужили труды отечественных ученых, занимающихся разработкой и анализом вопросов правовой регламентации государственного налогового контроля в Российской Федерации. При рассмотрении конкретных проблем использовались концепции развития, законодательные и нормативные акты органов власти разных уровней по рассматриваемой проблеме, материалы периодической печати.

Структура работы состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников и литературы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1 Сущность налогового контроля в Российской Федерации	6
1.1 Понятие, сущность и функции налогового контроля	6
1.2 Основные этапы развития в законодательстве о налоговом контроле	17
2 Организация налогового контроля в Российской Федерации	27
2.1 Система органов налогового контроля	27
2.2 Формы и методы налогового контроля	39
2.3 Анализ результатов деятельности налоговых органов в 2013-2015 г.г.	48
3 Проблемы и направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации	62
Заключение	72
Список использованных источников и литературы	73

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования заключается в том, что создание действенной системы государственного налогового контроля должно быть одним из приоритетов власти, поскольку налоги являются основным источником доходной части бюджета. В этой связи нарушения законодательства о налогах и сборах представляют собой угрозу финансовой стабильности и экономической безопасности государства, провоцируют социальную напряженность и нестабильность в обществе. Их распространенность и очевидная общественная опасность требуют не только разработки и принятия таких мер, которые способствовали бы противодействию данному явлению, но и совершенствования существующих, хорошо зарекомендовавших себя форм и методов, важнейшими из которых является налоговый контроль¹.

Актуальность и высокая значимость проблем развития налогового контроля в современной России и предопределили выбор темы работы, ее цели и задач.

Цель дипломной работы заключается в выявлении особенностей становления и проблем развития налогового контроля в Российской Федерации и выработке рекомендаций по его совершенствованию.

Для достижения намеченной цели были поставлены следующие задачи:

- 1) изучить теоретические и правовые основы налогового контроля в Российской Федерации;
- 2) рассмотреть особенности организации налогового контроля в Российской Федерации;
- 3) выявить проблемы и наметить направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации.

Налоговый контроль рассматривается на основе Конституции Российской Федерации², Налогового кодекса Российской Федерации³ (далее – НК РФ), законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации в сфере налогового контроля, а также отчетов о деятельности налоговых органов за 2013-2015 годы.

Методы исследования: анализ нормативно-правовых документов, методы обработки содержания научных текстов, дескриптивный (описательный метод), системный анализ.

¹ Кобзарь-Фролова М. Н. Роль и значение налогового контроля и учета налогоплательщиков в предупреждении налоговой деликтности // Финансовое право. 2010. № 7. С. 18.

² Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. М., 2016. 61 с.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : офиц. текст : принят Гос. Думой 16 июля 1998 г. : по состоянию на 5 апр. 2016 г. М., 2016. 215 с.; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : офиц. текст : принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. : по состоянию на 5 мая 2016 г. М., 2016. 693 с.

1 Сущность налогового контроля в Российской Федерации

1.1 Понятие, сущность и функции налогового контроля

В условиях рыночной экономики реализация государством своих социальных функций (публичного интереса) связана с необходимостью накопления финансовых ресурсов за счет цивилизованных форм изъятия части собственности у юридических и физических лиц. Одним из самых распространенных в мире способов аккумуляции денежных средств публичных субъектов является сбор налогов.

Взимание налогов - одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. Однако потребность в реализации публичного интереса вступает в конфликт с частными интересами каждого субъекта в отдельности, не заинтересованного принимать участие в формировании денежных фондов государства за счет собственных средств.

Так, Р.А. Гаврилюк¹ делает вывод о наличии взаимоисключающих свойств публичных финансов и их способности в связи с этим удовлетворять публичные нужды социума или частные потребности индивида в зависимости от принципа симметрии частных и публичных потребностей индивида-налогоплательщика, свойствами которого, в частности, является их взаимоисключение частного интереса, частной собственности, с одной стороны, и публичного интереса, публичной собственности - с другой, а также их взаимоотрицание². Указанным автором проводится анализ налогово-правовых парадигм, исходящих из идеи о налоге как компромиссе общества и государства, который регламентируется нормативными актами наивысшей юридической силы - конституциями государств. Компромисс заключается в том, что каждый обязан уплачивать установленные законом налоги и сборы, а государство, в свою очередь, гарантирует всем здравоохранение, социальное обеспечение и т.д. Таким образом, налог трансформировался для его плательщиков в налог-обязательство, которое не имеет принципиальных отличий от налога-принуждения. Таким образом, заключает автор, перспективы совершенствования налогового права находятся в преодолении неестественных диспропорций между частными и публичными интересами и потребностями индивида³.

¹ Гаврилюк Р. А. Трансформация философии налогового права в посткризисном обществе: постсолидаризм или постэгалитаризм // Финансовое право. 2010. № 4. С. 35-40.

² Пацуркинский П. С. Ключевые мировоззренческие проблемы науки финансового права в начале третьего тысячелетия // Финансовое право. 2010. № 4. С. 11-16.

³ Гаврилюк Р. А. Трансформация философии налогового права в посткризисном обществе: постсолидаризм или постэгалитаризм // Финансовое право. 2010. № 4. С. 40.

Конституцией Российской Федерации, также как и конституциями других государств, установлено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). При этом Конституцией РФ установлен принцип всеобщего равенства (ст. 19), который требует учета фактической способности к уплате налога, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ч. 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции РФ) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов¹. Исходя из этого Налоговый кодекс РФ провозглашает, что при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога (п. 1 ст. 3 НК РФ). Конституционный Суд РФ в этой связи отметил, что соразмерность налогообложения означает его нечрезмерность. При этом в отношении плательщиков налога на доходы физических лиц нечрезмерность налога подразумевает, прежде всего, наличие гарантий от изъятия той части дохода, которая покрывает жизненно необходимые расходы лица: на питание, одежду, коммунальные услуги, словом, расходы, охватываемые понятием «потребительская корзина»². В целях практической реализации принципа равенства законодателем предусмотрено три механизма снижения тяжести налогового бремени для налогоплательщиков: пониженная налоговая ставка, освобождение от налогообложения отдельных видов доходов, налоговые вычеты.

Между тем, современная действительность показывает, что установленная статьей 57 Конституции РФ обязанность каждого платить законно налоги и сборы не воспринимается в качестве источника для осуществления государством своих функций и задач, в том числе по реализации государственных социальных программ, обеспечению исполнения конституционных прав граждан на достойное жилье, бесплатное образование, качественную медицину и т. д. Уплата налогов, как отмечают К.В. Левчук и Ю.С. Беляева³, чаще всего, воспринимается как отчуждение собственного имущества в пользу неопределенного субъекта, непосильное

¹ По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы : постановление Конституционного Суда РФ от 4 апр. 1996 г. № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2.

² По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов : постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1998. № 3.

³ Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в Российской Федерации / К. В. Левчук, Ю. С. Беляева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по материалам международной научно-практической конференции. Новосибирск, 5 ноября 2015 г. С.1-11.

обременение частной собственности и потенциальную угрозу нарушения предусмотренных Конституцией РФ прав.

Как отмечает В.Н. Моисеев¹, используемое государством принуждение для обеспечения уплаты налогов и сборов, предполагает наличие правового противовеса - законодательного закрепления соответствующей гарантии, позволяющей минимизировать риски возможных злоупотреблений. Исходя из этого, принятие федерального закона, формально предоставляющего право Правительству РФ своими актами утверждать основания принудительного изъятия собственности частных субъектов, в том числе путем установления элементов обязательств по уплате сбора, «не соответствует Конституции Российской Федерации, поскольку реализация такого закона потенциально может привести к нарушению прав человека правительственным актом»².

Перечисленные выше обстоятельства, по нашему мнению, ставят под угрозу экономическое благополучие и финансовую безопасность нашего государства, поэтому, как отмечает О.В. Турчина³, наличие системы контролирующих органов просто необходимо для данного вида отношений, поскольку только эта функция государственного управления обеспечивает реализацию фискального суверенитета государства.

Таким образом, потребность обеспечения устойчивых бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины как условия качественного выполнения физическими и юридическими лицами своих налоговых обязательств перед государством обусловила формирование налогового контроля как одной из основных функций власти.

Определение контроля, означающее проверку, а также наблюдение с целью проверки, дано в Словаре русского языка С.И. Ожегова⁴. Контроль охватывает наблюдение за разными участками и аспектами деятельности и принятие необходимых мер к прекращению ненужного развития события.

Как управленческая функция контроль имеет своим непосредственным назначением установление соответствия или несоответствия фактического состояния и деятельности управляемых заданному им состоянию, которое определяется законами и подзаконными нормативно-правовыми актами, распоряжениями и т.д. По результатам

¹ Моисеев В. Н. Проблемы правового регулирования сборов // Вестник Федерального Арбитражного суда Западно-Сибирского округа. 2007. № 3. С.21.

² Кобзарь Д. А. Судебное разрешение конституционно-правовых споров о компетенции по установлению обязательных платежей // Законодательство и экономика. 2005. № 9. С.7-11.

³ Турчина О. В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России // Налоги. 2010. № 4. С. 3.

⁴ Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов; под ред. Н. Ю. Шведовой. М., 2005. С. 268.

контрольных проверок устанавливаются отклонения управляемого объекта от заданного состояния или корректируется решение, определяющее это состояние¹.

В.М. Манохин² определяет контроль как метод, включающий три элемента: проверка фактического выполнения закона, иного нормативного или индивидуального предписания, распоряжения, задания, норматива, т.е. всей деятельности подконтрольных органов и организаций; проверка путей и средств выполнения закона, иного правового предписания, задания, поручения, позволяющая оценить работу конкретных лиц со стороны действительно деловой, оценить, как достигнуты результаты, в том числе соблюдена ли законность; принятие мер в процессе контроля для оценки, исправления положения, устранения недостатков, наказания или, наоборот, поощрения.

Ряд авторов рассматривают контроль как способ обеспечения законности и дисциплины. По мнению Ю.М. Козлова³, одного из авторов учебника по административному праву Российской Федерации, при таком подходе к пониманию контроля в него включаются следующие элементы: наблюдение за функционированием соответствующего подконтрольного объекта; получение объективной и достоверной информации о состоянии законности и дисциплины; принятие мер по предотвращению и устранению нарушений законности и дисциплины; выявление причин и условий, способствующих правонарушениям; принятие мер по привлечению к ответственности лиц, виновных в нарушении законности и дисциплины.

Анализ научной литературы по вопросам контроля, а также действующего законодательства Российской Федерации позволяет сделать вывод о существовании следующих видов контроля: государственного - осуществляемого органами государственной власти за соблюдением законодательства, требований иных нормативно-правовых актов в сфере экономики, социально-культурной и административно-политической сферах; муниципального - осуществляемого на территории муниципального образования органами местного самоуправления или уполномоченными ими органами в соответствии с законодательством Российской Федерации в порядке, установленном нормативными правовыми актами органов местного самоуправления; производственного - осуществляемого субъектами хозяйственной и иной деятельности в соответствии с законодательством Российской Федерации в порядке, установленном их уставами в целях обеспечения выполнения в процессе этой деятельности требований, установленных законодательством и иными нормативно-правовыми актами; общественного -

¹ Манохин В. М. Российское административное право : учеб. пособие / В. М. Манохин, Ю. С. Адушкин. Саратов, 2013. С. 13-14.

² Там же. С. 242.

³ Алехин А. П. Административное право Российской Федерации : учеб. / А. П. Алехин, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов. М., 2015. С. 297.

осуществляемого общественными и иными некоммерческими объединениями в соответствии с законодательством Российской Федерации в порядке, установленном их уставами, а также гражданами в соответствии с законодательством за подготовкой и принятием исполнительными органами государственной власти и органами местного самоуправления решений, затрагивающих их интересы, и предотвращения нарушения законодательства в той или иной сфере¹. При этом налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля и относится к общегосударственному финансовому контролю².

Последнее обстоятельство диктует необходимость дать определение государственному и государственному финансовому контролю.

Государственный контроль – это необходимая форма властной, исполнительно-распорядительной деятельности, которая реализуется по самым разнообразным направлениям государственной и общественной жизни³.

Государственный финансовый контроль в литературе обычно рассматривается как деятельность контрольных органов, осуществляемую на основании законодательства с помощью специфических приемов и методов с целью обеспечения законности, целесообразности и эффективности формирования, распределения и использования бюджетных средств⁴.

Традиционно в литературе выделяют следующие виды государственного финансового контроля:

- 1) бюджетный контроль - контроль за соблюдением бюджетного законодательства на всех стадиях бюджетного процесса, при поступлении и зачислении доходов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды, при обслуживании и управлении государственным долгом;
- 2) налоговый контроль - контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах при исчислении и уплате обязательных платежей в бюджет⁵.

Следует отметить, что налоговый контроль, будучи составной частью финансового контроля, тем не менее, обладает определенной автономией, которая обусловлена сферой его реализации, целями, задачами, которые стоят перед этим видом государственного

¹ Макштарева С. Л. Отражение понятия «правовой контроль» в юридической науке // История государства и права. 2008. № 3. С.2-3.

² Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.15.

³ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С.7-8.

⁴ Пенчук А. В. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации и направления его совершенствования // Концепт. 2014. № 7. С.1-2.

⁵ Там же.

контроля. При этом специфика налогового контроля состоит в том, что сфера его применения более узкая: если объектом государственного финансового контроля являются денежные отношения по формированию и использованию финансовых ресурсов на всех уровнях материального производства и нематериальной сферы в различных звеньях финансовой системы, то объектом налогового контроля являются налоговые отношения, их экономическая и правовая основа¹. Кроме того, налоговый контроль имеет особенные формы своей реализации, при его осуществлении используются достаточно специфические методы администрирования, кроме того, рассматриваемый вид государственного контроля дифференцируется по видам, что оказывает непосредственное влияние на его юридические последствия, а также социальное значение. Учитывая перечисленные и ряд других обстоятельств, А.И. Украинцева² и Г.Г. Нестеров³ делают вывод о том, что налоговый контроль имеет как общие, так особенные признаки, которые позволяют его выделить в самостоятельный вид государственного финансового контроля, обладающий рядом таких специфических черт, как государственный властный характер, регламентированность, независимость, информативность и непрерывность.

Законодательное определение налогового контроля закреплено в статье 82 НК РФ, согласно ч.1 которой налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах⁴ в порядке, установленном Налоговым кодексом.

В специальной литературе существует немало определений налогового контроля, при этом анализ научных исследований в области институционально-правового представления о налоговом контроле свидетельствует о незавершенности теоретической дискуссии относительно его понятийного аппарата.

Например, А.А. Ялбулганов, основываясь на дефиниции ст. 82 НК РФ, с позиции научной доктрины определяет налоговый контроль как процессуальное действие налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления)

¹ Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля // Terra Economicus. 2013. № 3. Т.11. С.84.

² Украинцева А.И. Понятие налогового контроля в российском праве // Административное и муниципальное право. 2011. № 8. С. 62-75.

³ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. С.22.

⁴ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ : (в ред. от 2 мая 2015 г.; с изм. от 28 нояб. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

налогов (сборов)¹. Сущность налогового контроля проявляется в том, что при его проведении проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) норм законодательства о налогах и сборах.

Согласно определению, предложенному А.С. Селивановым², налоговый контроль представляет собой деятельность уполномоченных государственных органов по контролю (надзору) за соблюдением налогового законодательства, проверке своевременности, и полноты поступления налогов и сборов в публичные фонды денежных средств в целях финансового обеспечения социально-экономических задач и функций государства и местного самоуправления путем применения специфических форм и методов воздействия на налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов.

По мнению Е.В. Поролло, налоговый контроль можно характеризовать как внешний контроль, осуществляемый органами исполнительной власти, наделенными специальными полномочиями в сфере реализации налоговых отношений³.

Поскольку налоговый контроль является частью налогового администрирования⁴, в научной литературе прочно установился взгляд на налоговый контроль как на одну из функций управленческой деятельности. Например, К.В. Новоселов считает налоговый контроль составной частью формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющего собой особый вид деятельности специально уполномоченных органов, в результате которой обеспечиваются 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 правонарушений⁵.

А.В. Брызгалин определяет налоговый контроль «как установленную законодательством совокупность приемов и способов руководства компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд»⁶.

¹ Налоговый контроль : научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2015. С.133.

² Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.9.

³ Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля // Terra Ecomomicus. 2013. № 3. Т.11. С.86.

⁴ Безруков Г. Г. Сущность налогов и налогового контроля / Г. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия Уральского университета. 2015. № 1 (57). С.49.

⁵ Новоселов К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2005.

⁶ Брызгалин А. В. Налоговый контроль / А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных // Налоги и финансовое право. 2011. № 5. С.3.

И.И. Кучеров¹ описывает налоговый контроль как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при которых исключаются нарушения налогового законодательства.

По мнению Г.Г. Безрукова и А.В. Козырева, под налоговым контролем следует понимать эффективную деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками экономических, финансовых и правовых отношений, используя для этого современные экономические, финансовые и правовые методы, в том числе информационные технологии, не нарушающие права и интересы контролируемых лиц, с целью обеспечения полного и своевременного исполнения последними обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации².

Проанализировав вышеприведенные определения налогового контроля, можно заключить, что он рассматривается учеными в трех направлениях:

- во-первых, как специфическая деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства;
- во-вторых, как совокупность действий, приемов, операций и способов проверки соблюдения налогового законодательства;
- в-третьих, как система организационных, методических, технических аспектов³.

По нашему мнению, лишь сторонники последнего направления справедливо отмечают сложность и многоплановость понятия «налоговый контроль».

Налоговый контроль следует отличать от государственного контроля за соблюдением налогового законодательства и иных направлений и видов контроля.

По мнению С.В. Гомбожаповой, понятие налогового контроля следует рассматривать в двух смыслах: узком и широком. В узком смысле налоговый контроль - это деятельность налоговых органов в сфере контроля за своевременностью и полнотой исчисления и перечисления налогов и сборов, а в широком - это деятельность государственных органов в целях обеспечения соблюдения налогового законодательства⁴.

¹ Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. М., 2015. С. 26.

² Безруков Г. Г. Сущность налогов и налогового контроля / Г. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия Уральского университета. 2015. № 1 (57). С.50.

³ Там же.

⁴ Гомбожапова С. В. Совершенствование налогового контроля с учетом исторического опыта : дис. ... канд. эконом. наук. Иркутск, 2012. С.185.

Таким образом, С.В. Гомбожапова фактически отождествляет налоговый контроль в широком смысле с государственным контролем за соблюдением налогового законодательства.

Т.Д. Садовская¹ также формулирует определение понятия налогового контроля в широком и узком смысле, но при этом считает, что в широком смысле налоговый контроль - это неотъемлемая часть системы мер государственного регулирования, направленных на обеспечение эффективной финансовой политики и экономической безопасности Российской Федерации, на достижение баланса прав налогоплательщиков и законных требований государства. В узком смысле налоговый контроль - это установленная Налоговым кодексом система мероприятий по проверке соблюдения требований законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, направленных на предотвращение налоговых правонарушений и восстановление нарушенных прав, как налогоплательщиков, так и государства.

Налоговый контроль, являясь одним из видов государственного финансового контроля осуществляется по некоторым направлениям государственного финансового контроля, основным из которых является проверка выполнения финансовых обязательств организациями и физическими лицами пред государством и муниципальными образованиями. Налоговый контроль также проводится в отношении предупреждения и устранения нарушений налоговой дисциплины².

Задачей налогового контроля является деятельность по проверке, выявлению, фиксированию и устранению выявленных нарушений в сфере налогообложения и сборов. Реализация задач налогового контроля способствует укреплению налоговой дисциплины.

Объектом налогового контроля является не только правомерность деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, но и выполнение самими налоговыми органами обязанностей, возложенных на них законодательством о налогах и сборах, их содействие в повышении уровня добровольного соблюдения налогоплательщиками требований налогового законодательства.

Предмет налогового контроля представляет собой «совокупность документов и объектов налогообложения, имеющих у налогоплательщика, являющихся основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов»³.

¹ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 233 с.

² Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.13.

³ Там же. С.10.

Контрольная деятельность государства ориентирована на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня налоговой дисциплины, при которой исключаются или сводятся к минимуму нарушения налогового законодательства. Поэтому налоговый контроль должен быть, в первую очередь, нацелен на предотвращение нарушений налогового законодательства, а также на постоянное выявление и изъятие в бюджетную систему недоимок по налогам.

Г.Г. Нестеров полагает, что основная стратегическая цель налогового контроля конкретизируется в таких задачах, как:

- 1) обеспечение правильности исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет;
- 2) обеспечение неотвратимости наказания нарушителей налогового законодательства;
- 3) предупреждение нарушений налогового законодательства;
- 4) возмещение ущерба, причиненного государству в результате налогового законодательства¹.

Е.В. Поролло в качестве задач налогового контроля указывает следующие:

- 1) выявление отклонений (обнаружение фактов, указывающих на признаки возможного снижения налоговых доходов);
- 2) анализ причин отклонений (исследование обстоятельств, определивших финансовые потери бюджетной системы, и установление фактов нарушения налогового законодательства);
- 3) коррекция (восстановление налоговых обязательств в предусмотренной законом величине, принятие мер по возмещению причиненного ущерба бюджетам за счет доначисления налогов и пени, возврат излишне уплаченных сумм);
- 4) превенция (выявление и минимизация негативного воздействия факторов, способствующих нарушениям налогового законодательства, осуществление профилактических мероприятий по предупреждению уклонения от уплаты налогов);
- 5) правоохрана (привлечение к ответственности лиц, виновных в налоговых правонарушениях)².

Содержание налогового контроля определяется задачами, перечисленными выше, и включает: проверку выполнения налогоплательщиками своих обязанностей по исчислению и уплате налогов; проверку постановки на налоговый учет организаций и

¹ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. 269 с.

² Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля // Terra Ecomomicus. 2013. № 3. Т.11. С.86.

физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, а также физических лиц - непредпринимателей; проверку правильности ведения учета доходов и расходов и объектов налогообложения, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений; проверку исполнения налоговыми агентами своих обязанностей по своевременному удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов; проверку соблюдения банками обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков; проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением; выявление налогоплательщиков - кандидатов для выездной налоговой проверки; принятие соответствующих мер по предотвращению и пресечению налоговых правонарушений, а также по возмещению материального ущерба, причиненного государству¹.

По мнению Е.В. Поролло, характеризуя сущность налогового контроля, следует опираться на два базовых положения. Прежде всего, налоговый контроль представляет собой функциональный элемент государственного управления экономикой. Кроме того, содержательно налоговый контроль осуществляется посредством особой деятельности по исполнению налогового законодательства. Налоговый контроль характеризуется двойственностью содержания. Она обусловлена тем, что налоговый контроль, с одной стороны, является способом реализации присущего налогам априорно (как ведущей форме распределительных отношений) контрольного содержания, т. е. возможности количественного отражения налоговых поступлений, их сопоставления с потребностями государства, выявления необходимости изменений налогового законодательства. С другой стороны, налоги - это принудительные денежные отношения, налоговый контроль со стороны государства является объективной необходимостью для существования налогов. Соответственно, налоговый контроль функционирует в жестких правовых рамках и носит государственно-властный характер, что вызвано особыми отношениями с юридическими и физическими лицами по поводу уплаты налогов в государственную казну, их императивной, принудительной направленностью².

Императивный характер налогового контроля предопределяет следующие сущностные характеристики, присущие налоговому контролю:

- 1) принудительность распределения созданной стоимости налоговым методом;

¹ Агабекян О. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / О. В. Агабекян, К. С. Макарова. М., 2014. С.119.

² Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля // Terra Economicus. 2013. № 3. Т.11. С.85.

- 2) государственное регулирование распределительных отношений с целью достижения общественной эффективности;
- 3) деятельность государственных органов, законодательно наделенных соответствующими полномочиями, правами и обязанностями;
- 4) проверка соблюдения экономическими субъектами норм налогового законодательства и выполнения финансовых обязательств перед государством.

Сущность налогового контроля отражают его функции. Их исследованию посвящали свои труды многие авторы. В частности Г.Г. Нестеров называет следующие функции: фискальную (формирование государственного денежного фонда), контрольную (контроль правильности исчисления, полноты уплаты налогов и сборов) и стимулирующую (обеспечение надлежащего исполнения налогового законодательства на основе комплекса предупредительных мероприятий)¹.

Изучив различные подходы, Г.Г. Безруков и А.В. Козырев пришли к выводу о необходимости выделения следующих функций налогового контроля: фискальной; конституционной; координирующей; правовой; межотраслевой; внешнеэкономической; защитной функции налогового контроля (эта функции также имеет место, поскольку при проведении соответствующих мероприятий осуществляется защита доходной части бюджета государства и прав граждан²).

В целом организация налогового контроля представляет собой систему, включающую правовую базу, субъектов и объектов налогового контроля, а также формы и методы налогового контроля. В этой связи в последующих параграфах дипломной работы мы и остановимся подробно на законодательстве о налоговом контроле, а также системе органов налогового контроля, формах и методах его осуществления.

1.2 Основные этапы развития в законодательстве о налоговом контроле

Налоговый контроль - феномен, имеющий глубокие исторические корни. Элементы налогового контроля появились одновременно с возникновением первого факта взимания налога в виде дани, подати и т.п. Исторически налоговый контроль (в рамках финансового) был самой первой формой государственного контроля. В России, как

¹ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. С.190.

² Безруков Г. Г. Сущность налогов и налогового контроля / Г. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия Уральского университета. 2015. № 1 (57). С.51.

отмечает Т.Д. Садовская¹, государственный контроль появился вначале также как финансовый.

Исследований, посвященных налоговому контролю, немного, но из них можно заключить, что отечественная система налогового контроля прошла определенный и сложный путь своего развития, трансформируясь на разных этапах, исходя из конкретных общественно-исторических, политических и экономических реалий. На протяжении очень длительного периода существования государства сбор налогов был направлен на максимальное обогащение их получателей. Одновременно происходило становление органов налогового контроля, закрепление в источниках права ответственности налогоплательщиков, со временем - ответственности сборщиков налогов, элементов соблюдения прав налогоплательщиков. Намного позже оформилась система нормативных актов, закрепляющих основные понятия и процедуры налогового контроля².

В исторической ретроспективе этапы развития в законодательстве о налоговом контроле в России охватывает три периода: дореволюционный, советский и российский, который, в свою очередь, можно подразделить на период до принятия Налогового кодекса РФ и после него.

Говоря о дореволюционном этапе развития налогового контроля в России, следует отметить, что первоначально он обладал какой-либо упорядоченной системой. Так, сборщики налогов (специально назначенные чиновники - осьменники, таможенники, мытники, пошлинники и др.) имели различный статус и полномочия, назначались произвольно, часто сочетали выполнение налоговых функций с иными обязанностями. В отсутствие постоянных финансовых учреждений контроль за взиманием налоговых платежей не имел регулярного характера, а проводилось по личному поручению правителя. С конца XIV в. произвол наместников, вызывавший недовольство населения, ограничивается уставными грамотами. Населению предоставляется право челобитья, т.е. обжалования злоупотреблений кормленщиков. Сборы постепенно утрачивают характер личных доходов наместника и становятся государственным налогом³.

Объединение русских земель к концу XV века не повлекло создания единой и стройной системы управления государственными финансами⁴. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, но наряду с ним существовали и приказы,

¹ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. С.70.

² Там же.

³ Пепеляев С. Г. Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С.17.

⁴ Мусаелян А. К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии. 2014. № 2. С.1-7.

специализировавшиеся на сборе определенных видов налогов, а также местные приказы, которые собирали налоги с подведомственных им территорий.

Говоря о налоговом контроле в историко-правовом аспекте, необходимо сказать, что в 1573 г. впервые в истории нашего государства был создан государственный орган, объединивший под своим управлением сбор основных государственных доходов.

В 1653 г. принимается первый Торговый устав, в который были помещены правовые предписания, устанавливающие общие правила сбора и исчисления торговых пошлин. Этот документ принято считать прообразом первого Налогового кодекса, который был принят в нашей стране¹.

В 1655 году был создан Счетный приказ, послуживший прообразом государственного контрольного органа. Задачей Счетного приказа был контроль сумм, которые поступали в приход и расход по разным учреждениям. По причине отсутствия контрольных учреждений на местах, ревизию счетов производили специальные финансовые органы (кабацкие и таможенные головы и др.). Сведения о всех сборах с доходов отражались в специальных счетных книгах, которые представлялись воеводе для контроля². Реформой 1679-1681 годов во главе финансовых учреждений Российского государства был поставлен Приказ Большой казны.

В начале XVIII века налоговые органы были децентрализованы³, однако уже в 1719 году утвержден регламент Камер-коллегии, обязанности которой состояли в «надзирании и правлении над окладными и неокладными приходами»⁴, поэтому именно этот государственный орган можно считать прообразом Федеральной налоговой службы. Впрочем, очень скоро контроль за сбором ряда налогов перешел в компетенцию других ведомств, например: монетной и горной регалии - к Берг-коллегии, а подушной подати - к Военной коллегии. В последние годы существования Камер-коллегии все более теряла свое значение общегосударственного налогового органа, и, в конце концов, превратилась в контору по винному откупу. В 1780 году была учреждена экспедиция о государственных доходах, которая подчинялась канцелярии генерал-прокурора.

В 1802 году создано Министерство финансов, структурным подразделением которого с 1811 года стал Департамент податей и сборов, взимавший налоги с населения, а с 1833 года, кроме того, занимавшийся и проведением переписей податного населения.

¹ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 30 с.

² Блех И. И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом развитии. СПб., 1895. 59 с.

³ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 233 с.

⁴ Пепеляев С. Г. Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С.19.

В 1863 году налоговый контроль приобрел документальный и фактический характер, твердо установленную периодичность. Вопросы налогообложения решались на местах казенными палатами, которые подчинялись Министерству финансов; с 1885 года в их штате появились должности податных инспекторов. Функции податных инспекторов заключались в контроле за правильным взиманием налогов на своих участках и в руководстве деятельностью уездных податных присутствий¹.

Таким образом, дореволюционный период развития законодательства о налоговом контроле можно разделить на три крупных периода. На начальном этапе своего развития государство не имеет финансового аппарата для определения и сбора налогов. Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии. В конце XVII - начале XVIII вв. наступает второй период развития налогообложения. В этот период налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства, возникает сеть государственных учреждений, с их помощью государство берет часть функций в области налогообложения на себя: наблюдает и определяет процесс сбора налогов. Третий период развития налогообложения начинает свою историю в XIX в. и отличается уменьшением количества налогов и большим значением права государства при их установлении и взимании².

Следует отметить, что Советы, придя к власти в 1917 г., застали достаточно эффективную систему налогового контроля. Одним из первых решений советской власти в сфере осуществления налогового администрирования, явилось создание в 1917 г. Народного комиссариата финансов РСФСР³. В 1918 г. Декретом СНК финансовые органы царской России были упразднены, а сбор налогов передан в ведение создаваемых финансовых отделов губернских и уездных исполкомов. Кроме того, в этот период взят курс на проведение жесткой налоговой политики в отношении крестьянства, а также людей, которые занимались индивидуальной трудовой деятельностью. Политика национализации и конфискации, запрещение в конце 1918 года частной торговли и переход к карточной системе распределения продуктов питания и личного потребления привели к фактическому отмиранию налогообложения и ликвидации налогового аппарата. В результате Декретом СНК от 17 января 1920 г. начисление налогов было прекращено.

Переход к новой экономической политике ненадолго обусловил возрождение налогового контроля. В 1921 г. в составе Народного комиссариата финансов образуется управление налогами и государственными доходами, которое позднее переименовали в

¹ Пепеляев С. Г. Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С.21.

² Еналеева И. Д. Налоговое право России: учеб. для вузов / И. Д. Еналеева, Л. В. Сальникова. М., 2006. 164 с.

³ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 30 с.

Управление налогами и государственными доходами, при этом должности податных инспекторов при уездных финансовых отделах были ликвидированы, а контроль за взиманием налогов поручен финансовым инспекторам, переданным в подчинение губернским финансовым отделам¹. Финансовые инспекции обладали практически неограниченными полномочиями в сфере налогового контроля. При судах общей юрисдикции были созданы специализированные налоговые суды, рассматривавшие преступления, связанные с неуплатой налогов. В целом, налогово-контрольная деятельность в этот период имела ярко выраженный карательный характер, направленность с конца 1920-х-начало 1930-х гг. на ликвидацию частного предпринимательства, что было связано с тем, что с 1926 года был взят курс на свертывание новой экономической политики.

В ходе налоговой реформы начала 1930-х годов все налоговые платежи были заменены налогом с оборота и отчислениями с прибыли. Сбор налогов с населения стал осуществляться учрежденными в 1930 г. налоговыми инспекциями, являющимися структурными подразделениями районных и городских финансовых отделов соответствующих исполкомов. В штатах инспекций состояли налоговые инспектора, осуществляющие контрольную деятельность. В 1931 г. Постановлением СНК СССР вводится государственная регистрация, представляющая собой обязательную процедуру постановки на учет налогоплательщиков с целью контроля за законностью их возникновения, реорганизации и прекращения деятельности и объектов налогообложения. Без прохождения регистрации предприятия не могли участвовать в хозяйственном обороте, открывать в учреждениях Госбанка расчетные и текущие счета.

Знаковым событием в деле развития органов налогового в советский период явилось преобразование в 1946 г. Наркомата финансов в Министерство финансов СССР².

С 1959 года налоговые инспекции стали называться инспекциями государственных доходов, контролировавшими поступление от предприятий платежей в бюджет и проводившими счетные проверки.

В начале 1990-х годов в России изменилась социально-экономическая формация. С этого времени начинается новый этап становления и развития законодательства о налоговом контроле.

В 1990 г. была образована Главная государственная налоговая инспекция Минфина СССР. Правовой статус этого органа определен Законом СССР от 21 мая 1990 г. «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций».

¹ Пепеляев С. Г. Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С.24.

² Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 30 с.

Вопросы структуры и подчиненности, функции налоговых инспекций различных уровней определялись Положением о Государственной налоговой службе СССР, утвержденным Постановлением Совета Министров СССР от 26 июля 1990 г. Именно с этого момента налоговая инспекция начала формироваться как централизованная система с трехуровневой иерархией управления. Эта система управления включала центральный аппарат, региональное звено (инспекции по республикам, краям, областям) и местные налоговые инспекции по районам и городам.

Августовские события 1991 г. ускорили процесс формирования политически самостоятельного государства с самостоятельной системой налогового контроля.

Основы законодательства об объектах налогового контроля Российской Федерации формировались в октябре - декабре 1991 г. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹, Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-I «О налоге на прибыль предприятий и организаций»², Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость»³, Закон РФ от 7 декабря 1991 г. «О подоходном налоге с физических лиц»⁴. Законами Российской Федерации от 11 и 18 октября 1991 года были установлены земельный налог и налоги, зачисляемые в дорожные фонды. И хотя все перечисленные законы прекратили свое действие, все они послужили прочным фундаментом нынешней налоговой системы России. В декабре 1991 г. приняты законы об акцизах⁵, о налоге на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения⁶, о курортном сборе с физических лиц⁷, о государственной пошлине⁸ и др.

В 1991 г. на базе Государственной налоговой службы СССР Указом Президента Российской Федерации от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» создается государственная налоговая служба РСФСР как

¹ Об основах налоговой системы Российской Федерации : закон РФ от 27 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 11. Ст. 527. Утратил силу.

² О налогах на прибыль предприятий и организаций : закон РФ от 27 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 11. Ст. 519. Утратил силу.

³ О налоге на добавленную стоимость : закон РФ от 6 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1871. Утратил силу.

⁴ О подоходном налоге с физических лиц : закон РФ от 7 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 12. Ст. 591. Утратил силу.

⁵ Об акцизах : закон РФ от 6 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1991. № 52. Ст. 1872. Утратил силу.

⁶ О налоге на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения : закон РФ от 12 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 12. Ст. 593. Утратил силу.

⁷ О курортном сборе с физических лиц : закон РФ от 12 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 12. Ст. 594. Утратил силу.

⁸ О государственной пошлине : закон РФ от 9 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 11. Ст. 521. Утратил силу.

самостоятельное ведомство. С 1 января 1992 г. она выведена из состава Минфина России и стала центральным органом исполнительной власти федерального уровня, подчиненным Президенту и Правительству России.

Появление в Российской Федерации рыночных отношений, принятие в 1993 году Конституции РФ, становление демократического государства повлекли за собой изменения в законодательстве Российской Федерации о налоговом контроле.

В 1998 году Госналогслужба России была преобразована в Министерство по налогам и сборам Российской Федерации, в этот же период начат процесс присвоения идентификационных номеров налогоплательщика физическим лицам.

Следует отметить, что с 1990 года и до 1999 года, т.е. до вступления в силу Налогового кодекса Российской Федерации, процедуры налогового контроля регламентировались подзаконными нормативными правовыми актами (инструкциями, приказами, методическими указаниями и др.). К концу 1998 года официально было рассмотрено не менее 11 проектов Налогового кодекса, в июле 1998 года наконец была принята первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, в основу которой лег вариант, подготовленный Минфином¹. Вводилась она в действие с 1 января 1999 года специальным Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Значительное место в первой части НК РФ отводится налоговому контролю, в нем детально регламентированы все процедуры, связанные с взаимоотношениями налогоплательщиков и налоговых органов. Права и обязанности участников налоговых отношений определяются применительно к порядку осуществления налогового контроля, например, к срокам и периодичности проведения тех или иных видов проверок. Функции налогового контроля, в том числе посредством проведения налоговых проверок, а также ведение производства по делам о налоговых правонарушениях относятся к компетенции налоговых органов. Процедура совершения указанных действий в ходе налоговых проверок впервые регламентирована в законодательстве о налогах и сборах.

С 1 июля 2001 года Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ вводится в действие вторая часть Налогового кодекса РФ, в этот же период на налоговые органы возлагаются функции по государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также функции по ведению Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей.

¹ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 30 с.

Налоговый кодекс РФ заменяет закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в России» и становится основным федеральным законодательным актом, регулирующим вопросы налогового контроля.

Так закончился этап становления законодательства Российской Федерации о налоговом контроле и начался этап его совершенствования, о необходимости которого говорится практически в каждом послании Президента России последующих лет, в том числе, в бюджетных посланиях.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»¹ (далее – Указ № 314) была утверждена новая структура и система федеральных органов исполнительной власти, включающаяся в себя федеральные службы - органы, основной функцией которых является осуществление контрольно-надзорных полномочий.

В рамках административной реформы в нормы Налогового кодекса были внесены существенные изменения. Органы государственных внебюджетных фондов были исключены из числа субъектов налогового контроля. Что касается таможенных органов, позиция законодателя до настоящего времени четко не выражена, о чем свидетельствует формулировка ч.1 ст.34 НК РФ «Полномочия таможенных органов и обязанности их должностных лиц в области налогообложения и сборов»: «Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством..., настоящим Кодексом, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами». Органы налоговой полиции, согласно Указу Президента РФ 11 марта 2003 г. № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации», с 1 июля 2003 г. были упразднены. Функции по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию налоговых правонарушений и преступлений переданы Департаменту экономической безопасности МВД России.

Таким образом, в рамках реализации положений административной реформы круг субъектов налогового контроля был сокращен, полномочия налоговых органов и органов внутренних дел в налоговой сфере - разграничены. Согласно действующему законодательству, на сегодняшний день органы внутренних дел не являются субъектами

¹ О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 : (в ред. от 22 июня 2010 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

налогового контроля¹. Вопрос о принадлежности Федеральной таможенной службы к субъектам налогового контроля однозначно не решен.

До 9 марта 2004 года непосредственное руководство налоговой сферой в полной мере осуществляло МНС России. В ходе административной реформы по оптимизации функций органов исполнительной власти Указом № 314 МНС РФ было преобразовано в Федеральную налоговую службу, подведомственную Министерству финансов России.

В рамках административных преобразований в результате реформирования системы контрольно-надзорных органов страны был кардинально изменен и правовой статус налогового ведомства России. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»² были внесены кардинальные изменения в процедуры налоговых проверок. Основная цель данного закона - совершенствование налогового контроля, упорядочение налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере, улучшение условий для самостоятельного и добросовестного исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, расширение законодательно закрепленных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Наиболее существенные изменения в налоговое законодательство, вступившие в силу с 1 января 2014 г., были внесены Федеральным законом от 28 июня 2013 года № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», который направлен на создание условий для предотвращения, выявления и пресечения финансовых операций, в том числе с использованием фирм - «однодневок», в части легализации преступных доходов, финансирования терроризма, уклонения от уплаты налогов и таможенных платежей, а также получения коррупционных доходов. С 1 июля 2014 года налоговыми органами могут быть запрошены справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) физических лиц, не являющихся индивидуальными

¹ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С.8.

² О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ : (в ред. от 2 мая 2015 г.; с изм. от 28 нояб. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

предпринимателями, в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств.

Кроме того, Федеральным законом от 22 октября 2014 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» установлен общий порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, предусмотренным статьями 198-199 Уголовного кодекса РФ¹, а не только по материалам налоговых органов, направляемых в следственные органы в порядке статьи 32 НК РФ. Данный закон обеспечивает комплексный подход к противодействию экономическим преступлениям, реализации возможностей правоохранительных органов и использованию поискового потенциала оперативно-розыскной деятельности для документирования налоговых преступлений и установления умысла на их совершение, и направлен на снятие процессуальных ограничений при возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях, на повышение эффективности раскрытия налоговых преступлений и оптимизации использования в уголовном процессе результатов оперативно-розыскных мероприятий, проводимых органами внутренних дел Российской Федерации в рамках борьбы с налоговой преступностью.

Таким образом, начиная с 1990-х годов прошлого века налоговое законодательство прошло путь от разрозненных нормативных актов к упорядоченной системе, в основании которой находится Налоговый кодекс РФ. Помимо принятия законодательной основы налогового контроля на его развитие сильное влияние оказала правоприменительная практика, особенно Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ. Связано это с тем, что, к сожалению, в ходе законодательной работы нередко нарушаются принципы определенности, недвусмысленности при создании нормы. Вышеназванные обстоятельства служат причиной возникновения конфликтных ситуаций, участниками которых становятся налогоплательщики и налоговые органы. Решение многих вопросов, возникающих вследствие неясности закона, становится возможным только в ходе обобщения судебной практики².

Таким образом, в настоящее время законодательство о налоговом контроле составляет Налоговый кодекс РФ и совокупность других законов и нормативно-правовых актов, расположенных в определенной системе. Законодательство о налоговом контроле прошло сложный путь своего развития, трансформируясь на разных этапах, исходя из конкретных общественно-исторических, политических и экономических реалий.

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации : офиц. текст : принят Гос. Думой 24 мая 1996 г. : по состоянию на 30 марта 2016 г. М., 2016. 189 с.

² Разгулин С. В. Развитие законодательства о налогах и сборах // Судебно-арбитражная практика Московского региона. Вопросы правоприменения. 2003. № 1-2. С.1-3.

2 Организация налогового контроля в Российской Федерации

2.1 Система органов налогового контроля

Важнейшей сущностной характеристикой налогового контроля выступает деятельность государственных органов как его субъектов, наделенных исключительной компетенцией. При этом хотелось бы отметить, что мировой практике известны две основные модели построения на государственном уровне системы налогового контроля:

- 1) автономная модель, при которой создаются административные структуры, относительно независимые от правительства и органов управления финансами;
- 2) консолидированная модель, основанная на деятельности единого государственного органа управления бюджетно-налоговой политикой, которым, как правило, выступает Министерство финансов¹.

В Российской Федерации налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (ч. 1 ст. 30 НК РФ).

Таким образом, устанавливая, что налоговые органы составляют единую централизованную систему (ст. 30 НК РФ), Налоговый кодекс РФ дает краткое, но достаточно емкое определение данной системы через основные задачи (направления деятельности), реализацию которых и призвана обеспечить данная система:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей².

¹ Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля // Terra Ecomomicus. 2013. № 3. Т.11. С.87.

² Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / под ред. А. Н. Козырина. М., 2011. С.15.

Несколько более развернуто определение налоговых органов дается в статье 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»¹, который характеризует налоговые органы как единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.

В статье 9 НК РФ вводится понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Приведенный в этой статье перечень таких участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, относит к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в числе прочих: налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы); таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации).

Кроме того, следует отметить, что статья 30 НК РФ о налоговых органах помещена в Раздел III части первой НУ РФ, посвященной налоговым, финансовым, таможенным, следственным органам и органам внутренних дел. Таким образом, в систему органов, осуществляющих налоговый контроль, входят также таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы.

Согласно ч. 3 ст. 82 НК РФ, вышеназванные органы, в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях 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. Кроме того, налоговые органы осуществляют свои контрольные функции во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами (ч. 4 ст. 30 НК РФ).

¹ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Порядок их взаимодействия с налоговыми органами определен постановлением Правительства РФ от 12 августа 2004 г. № 410¹.

Кроме того, к институтам, содействующим налоговым органам в осуществлении налогового контроля, можно также отнести органы, учреждения, организации и должностных лиц, обязанных сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц (например, организации федеральной почтовой связи (ст. 58 НК РФ); адвокатские палаты; органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств; органы опеки и попечительства; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами; органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц, и прочие, перечисленные в ст. 85 НК РФ)².

В вышеприведенном перечне лиц, организаций и органов в сфере налогов и сборов центральное место в осуществлении налогового контроля, безусловно, принадлежит Федеральной налоговой службой, являющейся специализированным органом налогового контроля. В связи с этим, понятие «государственный контроль в сфере налогов и сборов» и понятие «налоговый контроль» соотносятся между собой, как общее и частное.

Между тем, как справедливо отмечает Т.Д. Садовская³, анализ специфики контрольной деятельности в налоговой сфере, позволяет сделать вывод, что Президент России и его структуры, органы законодательной и исполнительной власти, судебные органы, занимая свое место в едином контрольно-надзорном механизме государства в сфере налогов и сборов, вносят весомый вклад в укрепление налоговой дисциплины и повышение собираемости налогов и сборов.

Согласно ч. 3 ст. 30 НК РФ, налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации. В своей деятельности налоговые органы руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Налоговым кодексом РФ и другими федеральными

¹ О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (вместе с «Правилами взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов») : постановление Правительства РФ от 12 авг. 2004 г. № 410 : (в ред. от 26 мая 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / под ред. А. Н. Козырина. М., 2011. С.26-27.

³ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. С.55-57.

законами, законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» и иными законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента РФ и нормативными правовыми актами Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Кроме того, к основным нормативно-правовым актам, в соответствии с которыми налоговые органы осуществляют контрольно-надзорные функции, относятся:

- федеральные законы «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»¹, «О валютном регулировании и валютном контроле»², «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»³, «О национальной платежной системе»⁴, «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами»⁵, «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»⁶ (с учетом особенностей, установленных федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности»⁷);

- постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных

¹ О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 29 дек. 2006 г. № 244-ФЗ : (в ред. от 1 мая 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² О валютном регулировании и валютном контроле : федер. закон от 10 дек. 2003 г. № 173-ФЗ : (в ред. от 30 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт : федер. закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ : (в ред. от 87 марта 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁴ О национальной платежной системе : федер. закон от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ : (в ред. от 29 дек. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁵ О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами : федер. закон от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ : (в ред. от 5 мая 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁶ О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон от 26 дек. 2008 г. № 294-ФЗ : (в ред. от 9 марта 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁷ О лицензировании отдельных видов деятельности : федер. закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ : (в ред. от 13 июля 2015 г.; с изм. и доп., вступ. в силу с 10 янв. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

расчетов с населением»¹ (в части, не противоречащей законодательству о применении контрольно-кассовой техники), «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией»², «Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями»³, «О составе и порядке представления организатором азартных игр сведений, необходимых для осуществления контроля за соблюдением требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр»⁴, «О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники»⁵, «Об утверждении правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»⁶, «Об утверждении Положения о федеральном государственном надзоре за проведением лотерей»⁷, «Об утверждении

¹ Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением : постановление Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 : (в ред. от 8 авг. 2003 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией : постановление Правительства РФ от 11 нояб. 2002 г. № 817 : (в ред. от 16 янв. 2007 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями : постановление Правительства РФ от 23 июля 2007 г. № 470 : (в ред. от 22 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁴ О составе и порядке представления организатором азартных игр сведений, необходимых для осуществления контроля за соблюдением требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр : постановление Правительства РФ от 23 авг. 2007 г. № 540 : (в ред. от 24 нояб. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁵ О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники : постановление Правительства РФ от 6 мая 2008 г. № 359 : (в ред. от 15 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁶ Об утверждении правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : постановление Правительства РФ от 30 июня 2010 г. № 489 : (в ред. от 24 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁷ Об утверждении Положения о федеральном государственном надзоре за проведением лотерей : постановление Правительства РФ от 11 сент. 2012 г. № 913 : (в ред. от 21 мая 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Положения о государственном надзоре в области организации и проведения азартных игр»¹;

- нормативные правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, в том числе административные регламенты исполнения ФНС России государственных услуг и государственных функций²;

- другие нормативные правовые акты.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов. Налоговые органы в Российской Федерации представляют собой единую централизованную систему, отделены от финансовых органов и имеют собственную структуру, состоящую из трех уровней: федерального, регионального и местного.

Верхний уровень (федеральный). Федеральная налоговая служба Российской Федерации (далее - ФНС России) подведомственна Министерству финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) в соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314³ и подчинена Правительству РФ в соответствии с Указом Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636⁴.

Средний уровень (региональный):

- управления ФНС России по субъектам Российской Федерации (т.е. по республикам в составе РФ, краям, областям, автономным образованиям, городам федерального значения). Руководитель такого управления подчиняется руководителю ФНС РФ;

- специализированные структурные подразделения ФНС РФ - межрегиональные

¹ Об утверждении Положения о государственном надзоре в области организации и проведения азартных игр [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 4 фев. 2013 г. № 75 : (в ред. от 19 дек. 2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами : приказ Минфина России от 4 окт. 2011 Г. № 123н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2012. № 19; Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения : приказ Минфина России от 17 окт. 2011 г. № 132н // Рос. газета. 2012. 25 янв. № 14; Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей : приказ Минфина России от 17 окт. 2011 г. № 133н // Рос. газета. 2012. 8 фев. № 26.

³ О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 : (в ред. от 22 июня 2010 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁴ О структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента РФ от 21 мая 2012 г. № 636 : (в ред. от 5 апр. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

инспекции ФНС России¹, непосредственно подчиняющиеся ФНС России.

Нижний уровень (местный). Территориальные инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции ФНС России межрайонного уровня² с непосредственным подчинением управлениям ФНС России в субъектах Федерации. Руководителей этих инспекций назначает руководитель Управления ФНС по данному субъекту Федерации по согласованию с ФНС России.

По состоянию на 1 января 2016 года в территориальные органы ФНС России по состоянию входят: 84 управления ФНС по субъектам Российской Федерации (которым подведомственны 907 соответствующих инспекций ФНС России, в том числе: инспекции по районам - 19, районам в городах - 104, городам без районного деления - 111, межрайонного уровня – 673); 9 межрегиональных инспекций ФНС по федеральным округам; 9 межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам; Межрегиональная инспекция ФНС по централизованной обработке данных; Межрегиональная инспекция ФНС по ценообразованию для целей налогообложения; Межрегиональная инспекция ФНС по камеральному контролю (рисунок 1).

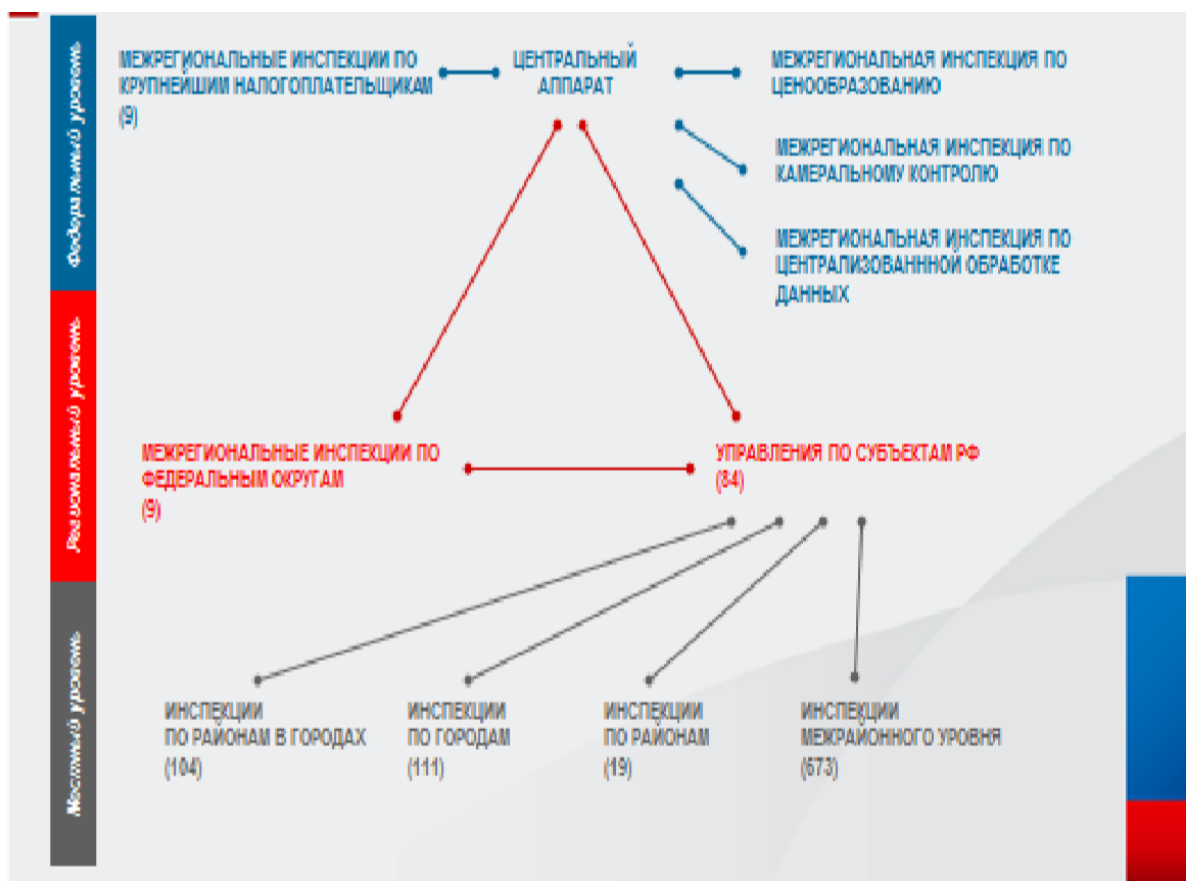


Рисунок 1 – Уровни единой системы налоговых органов в Российской Федерации

¹ Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30 сент. 2004 г. № 506 : (в ред. от 5 фев. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. 6-ки Том. гос. ун-та. п.4.

² Там же.

Единство системы налоговых органов обеспечивается тем, что функции контроля за взиманием налогов всех уровней на территории Российской Федерации выполняют единая централизованная система органов ФНС. Создание на местах налоговых органов, не входящих в систему ФНС РФ не допускается.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, в целях осуществления своей деятельности вправе создавать подведомственные организации в форме государственных учреждений либо унитарных предприятий¹.

В специальной литературе отмечено, что налоговые органы по способу решения задач, отнесенных к их компетенции, являются единоначальными. Каждый налоговый орган возглавляет руководитель, статус которого и предопределяет его ключевые возможности при разрешении задач, возложенных на конкретные налоговые органы. Руководитель налогового органа олицетворяет в юридическом плане государственную административную власть, так как должен обеспечить реализацию, во-первых, функции налогообложения в пределах соответствующей юрисдикции, во-вторых, осуществление общих функций управления. Для этого он как субъект административной власти использует предоставленные ему правовые, информационные, технические и иные ресурсы, которыми обладает в силу служебного положения². Действительно, непосредственно обязанности налоговых органов исполняются их должностными лицами, которыми признаются государственные служащие Российской Федерации, состоящие на государственных должностях налоговых органов и проходящие службу в этих органах.

Как уже было отмечено, единую централизованную систему налоговых органов составляют:

- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таким органом является Федеральная налоговая служба;
- территориальные подразделения (органы) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления,

¹ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та. ст. 2.

² Сурков К. Налоговое администрирование в России / К. Сурков, Ю. Кваша // Налоги. 2005. № 1. С. 7.

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 органов¹.

В структуре центрального аппарата ФНС действуют департаменты и управления: налоговой политики, налогообложения прибыли, косвенных налогов, налогообложения физических лиц, учета налогоплательщиков, анализа и планирования налоговых поступлений, налогообложения малого бизнеса и др.²

Территориальные органы ФНС - управления по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов³ и образуются приказом федеральной службы для осуществления полномочий федеральной службы на определенной территории в соответствии с утвержденной в установленном порядке схемой размещения территориальных органов федерального органа исполнительной власти.

Инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту (например, Управления ФНС России по Томской области) Российской Федерации и подконтрольна ФНС России и Управлению. Инспекция имеет сокращенное наименование, например: Межрайонная ИФНС России № 1, № 2, № 4, № 5, № 6 по Томской области, ИФНС России по г. Томску, ИФНС России по ЗАТО Северск.

Организация взаимодействия инспекции ФНС по г. Томску по вертикали представлена на рисунке 2, из которого видно, что территориальные органы ФНС по вертикали входят в систему органов исполнительной власти РФ как элемент ее структуры⁴.

¹ Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30 сент. 2004 г. № 506 : (в ред. от 5 фев. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Черников В. В. Судебные, правоохранительные и контрольные органы России. М., 2015. С. 549.

³ Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы : приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н : (в ред. от 3 июля 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁴ Административное право Российской Федерации / Н. М. Конин, В. В. Журик, М. П. Петров; под ред. проф. Н. М. Кониной. М., 2015. С.156.

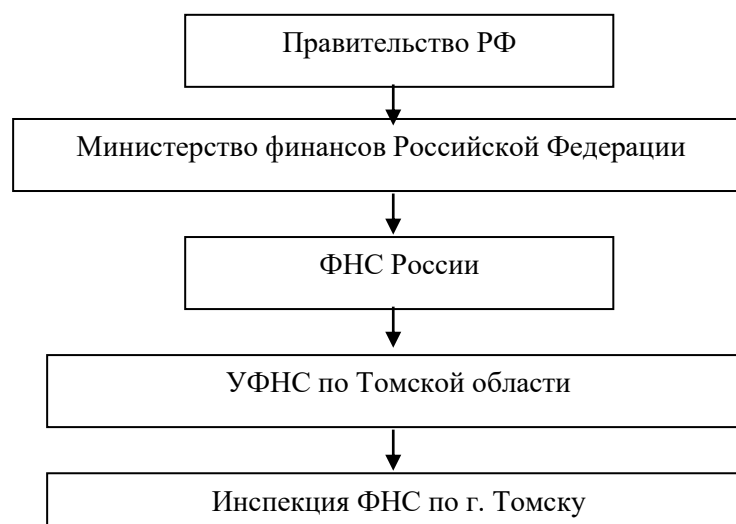


Рисунок 2 - Организация взаимодействия инспекции ФНС по г. Томску по вертикали

Легальное определение налоговых органов как единой системы соответствующего контроля предопределило необходимость указания на то обстоятельство, что свою деятельность они осуществляют непосредственно, с привлечением организаций, подведомственных федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, а также во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. При этом установлено, что органы внутренних дел Российской Федерации обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие предусмотренных Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых органов своих должностных функций¹. Ряд полномочий налоговых органов передан по законодательству таможенным органам, которые, как и органы внутренних дел, налоговыми органами не являются, действуют строго в пределах своей компетенции, определенной соответствующими законодательными актами².

¹ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та. ст. 5.

² Парыгина В. А. Налоговое право Российской Федерации / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. М., 2015. С. 166.

На взгляд специалистов¹, необходимость взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами (в частности, органами внутренних дел и таможенными органами) обусловлена тем фактом, что она позволяет скрыть финансовую базу, в которой возникают и функционируют преступность и коррупция (так, в налоговые органы налогоплательщики умышленно не представляют налоговую отчетность в 40% случаев). Решение этой задачи зависит от успешного взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел. В данном случае, прежде всего, имеется в виду обмен информацией, составляющей налоговую тайну, и материалами по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах, а также проведение совместных проверок налогоплательщиков².

Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов в широком смысле слова осуществляется в первую очередь в целях обеспечения экономической безопасности Российской Федерации. В качестве форм взаимодействия можно выделить следующие: обмен информацией; выездные налоговые проверки с участием ОВД; подготовка совместных аналитических материалов; издание совместных приказов и других документов; проведение совместных служебных расследований³.

Следует отметить, что на 1 января 2016 года ФНС России в рамках осуществления налогового контроля, заключено более 70 соглашений о взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти. Такие соглашения заключены, в частности, с МВД России, Банком России, ФТС России, ФМС России, ФСБ России, Следственным комитетом РФ, Генеральной прокуратурой РФ, Росфиннадзором, Росфинмониторингом, Росстатом, Росстрахнадзором, Росприроднадзором, Ростехнадзором, Роспатентом, Росводресурсами, Роснедрами, Росреестром, органами юстиции, органами государственных внебюджетных фондов, органами ЗАГС, и другими органами. Это: Соглашение о взаимодействии между МВД России и ФНС от 13 октября 2010 г. № 1/8656/ММВ-27-4/11; Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и ФНС от 13 февраля 2012 года № 101-162-12/ММВ-27-2/3; Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и ФНС от 21 января 2010 года № 01-69/1/ММ-27-2/1; Соглашение о сотрудничестве Федеральной службы по финансовому мониторингу и ФНС от 27 декабря 2006 года № 01-1-13/6/САЭ-25-06/8; Соглашение об информационном взаимодействии между Центральным банком Российской Федерации и ФНС от 29 июня 2010 года № 01-15/3182/ММВ-27-2/5@;

¹ Верстова М. Е. Проблемы взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами в процессе совершенствования обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов // Юрист. 2007. № 4. С.5.

² Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. М., 2015. С. 303.

³ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. 269 с.

Соглашение по взаимодействию между ФНС и Пенсионным фондом Российской Федерации от 22 февраля 2011 года № ММВ-27-2/5/АД-30-33/04сог; Соглашение по взаимодействию между ФНС и Фондом социального страхования Российской Федерации от 23 июня 2011 г. № ММВ-27-2/15/14-03-40/08-1767П; Соглашение о взаимодействии Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной налоговой службы от 14 июля 2014 года № АС-07-31/3625/ММВ-23-2/7; и др.

Кроме того, при согласовании и утверждении административных регламентов по исполнению ФНС России государственных функций контроля осуществляется взаимодействие с Минфином России, Минэкономразвития России, Минюстом России в соответствии с Порядком разработки и утверждения административных регламентов исполнения государственных функций (предоставления государственных услуг), утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 11 ноября 2005 года № 679¹. Взаимодействие ФНС России с Минфином России, МВД России, ФСБ России, Федеральной службой по техническому и экспортному контролю осуществляется в рамках работы Экспертной комиссии по рассмотрению материалов, представленных для получения лицензий на осуществление деятельности по производству и реализации защищенной от подделок полиграфической продукции, регламент работы которой установлен приказом Минфина России от 7 февраля 2003 года № 14н «О реализации постановления Правительства Российской Федерации от 11 ноября 2002 года № 817». В соответствии с Федеральным законом «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»² ФНС России взаимодействует с Генеральной прокуратурой РФ и органами прокуратуры по вопросам согласования плановых и внеплановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Итак, законом³ установлено, что налоговый контроль является главной задачей налоговых органов.

¹ О Порядке разработки и утверждения административных регламентов исполнения государственных функций (предоставления государственных услуг : постановление Правительства РФ от 11 нояб. 2005 г. № 679 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон от 26 дек. 2008 г. № 294-ФЗ : (в ред. от 9 марта 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та. ст. 6.

2.2 Формы и методы налогового контроля

Налоговый контроль является одним из способов обеспечения правопорядка в налоговой системе, поэтому от его организации, форм и методов зависит эффективность налогового администрирования, полнота налоговых поступлений в бюджеты различного уровня, а также защита прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков¹.

Между тем, на сегодняшний день понятие «форма налогового контроля» законодательством о налогах и сборах не раскрывается, да и в науке налогового права на этот счет не существует единого подхода, что свидетельствует об отсутствии единообразия в понимании данного понятия.

Так, по мнению С.А. Селиванова, под формой налогового контроля следует понимать «установленные нормами налогового законодательства способы организации, проведения и формального закрепления результатов контрольной деятельности налоговых органов, осуществляемые, при выполнении конкретных задач налогового контроля»².

Г.Г. Нестеров определяет форму налогового контроля как «регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля»³.

В соответствии с абз. 2 ч.1 ст. 82 НК РФ формами осуществления налогового контроля являются налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также иные формы налогового контроля, предусмотренные Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, законодатель в Налоговом кодексе оставляет открытым перечень форм налогового контроля. Вместе с тем, согласно принципу законности, налоговые органы могут осуществлять свою контрольную деятельность только в пределах тех форм, которые закреплены в законе и на проведение которых налоговым органам предоставлено право. Права, предоставляемые налоговым органам, перечислены в статье 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»⁴, из содержания которой можно заключить, что формами налогового контроля являются:

¹ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С.11.

² Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.10.

³ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. С.34.

⁴ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

- 1) проведение налоговых проверок (п.3);
- 2) получение необходимых объяснений, справок и сведений по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну (п.1);
- 3) проверка документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей, не являющихся налогами или сборами, пенями, штрафами, предусмотренными Налоговым кодексом Российской Федерации, в бюджетную систему Российской Федерации (п.1);
- 4) осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых организациями и гражданами для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (п.3.1);
- 5) обследование любых других производственных, складских, торговых и иных помещений организаций и граждан (п.4);
- 6) выемка документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений (п.7).

В процессе проведения налогового контроля в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций образуется большой объем различных документов, перечень которых утвержден приказом ФНС России от 15 февраля 2012 г. № ММВ-7-10/88@¹. Этот перечень содержит не только документы по организации контроля налоговых органов за соблюдением налогового законодательства, камеральным, выездным налоговым проверкам, контролю налогообложения организаций и физических лиц, прибыли, но также и документы по мониторингу вкладов налогоплательщиков в финансово-кредитных организациях (раздел 9), а также документацию о контроле за изготовлением и торговлей защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли вышеуказанной продукцией, деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, контролю за проведением лотерей, за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами, за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком ее применения (Раздел 13).

Все эти документы формируются в рамках такой формы налогового контроля как налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг - новая форма налогового контроля,

¹ Об утверждении Перечня документов, образующихся в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения : приказ ФНС России от 15 фев. 2012 г. № ММВ-7-10/88@ : (в ред. от 17 июня 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

введенная с 1 января 2015 года. Организация при проведении налогового контроля в форме мониторинга становится «прозрачной», но любые бухгалтерские и юридические документы налоговая инспекция вправе затребовать.

Таким образом, отдельные мероприятия налогового контроля могут проводиться вне рамок налоговых проверок. К таким административно-налоговым действиям, в частности, относится: получение объяснений, проверка данных учета и отчетности, инвентаризация, осмотр, а также истребование документов (информации), допрос свидетеля, выемка, экспертиза и др.

Что касается такой формы налогового контроля как получение объяснений, то налоговые органы вправе вызвать налогоплательщиков для дачи пояснений по любому вопросу в рамках исполнения законодательства. Пояснения предоставляются в устной или письменной форме и в ходе проведения налогового контроля протоколируются.

Еще одна форма налогового контроля - проверка данных учета и отчетности. В требовании налоговой инспекции, направленном налогоплательщику, перечисляются необходимые документы для налогового контроля, которые должны быть предоставлены налоговикам в течение 10 дней.

В ходе выездной проверки в рамках налогового контроля может быть назначена инвентаризация, осуществление которой регламентируется положением, утвержденным приказом Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. № ГБ-3-04/39.

Осмотр помещений и территорий - ещё одна форма налогового контроля. Налоговый инспектор вправе проводить его согласно ст. 92 НК РФ в рамках проводимой проверки. Осмотр происходит в присутствии понятых, при необходимости при этом мероприятии налогового контроля производится фото- и видеосъемка.

В литературе приводятся различные перечни форм налогового контроля. Так, например, С.В. Гомбожапова¹ включает в данный перечень следующие формы налогового контроля: постановку на учет объектов налогообложения, а также отслеживание сведений о правообладателях имущества (предварительный вид контроля); камеральные и выездные налоговые проверки (текущий вид контроля); содействие налоговых органов добровольному исполнению налогоплательщиками обязательств по уплате налогов (последующий вид контроля). Но в целом все авторы сходятся во мнении, что основной формой проведения мероприятий налогового контроля является налоговая проверка в силу объема проверяемой деятельности подконтрольных субъектов, представляющая собой «действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, полнотой

¹ Гомбожапова С. В. Совершенствование налогового контроля с учетом исторического опыта : дис. ... канд. эконом. наук. Иркутск, 2012. С.185.

и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет»¹.

А.И. Украинцева² предлагает следующие критерии классификации налоговых проверок: по форме проведения - налоговые проверки дифференцируются на камеральные, выездные и встречные; по направлению (или по степени охвата проверкой уплачиваемых плательщиком налогов) - налоговая проверка подразделяется на комплексную проверку, которая охватывает весь спектр финансово-хозяйственной деятельности и тематическую налоговую проверку, касающуюся конкретного направления деятельности проверяемого налогоплательщика; по периодичности проведения (по отношению к плану проверок) - налоговые проверки могут быть плановые и внеплановые; по субъектам проведения (по составу участников) - выделяются налоговые проверки, которые проводятся силами исключительно налоговой службы и совместные налоговые проверки, которые проводятся при оказании содействия других органов государственной власти; по инициатору налоговой проверки можно подразделить на проверки, которые проводятся по инициативе налоговых органов, а также на проверки, которые проводятся по запросам других органов государственной власти и управления. Кроме того, налоговые проверки по признаку повторности могут быть первичными и повторными. В ряде случаев одни и те же проверки могут быть одновременно предварительными, текущими и последующими³.

По категории участников налоговых правоотношений выделяются проверки налогоплательщиков, проверки налоговых агентов, проверки плательщиков сборов. По статусу объектов проверок выделяют проверки юридических лиц, проверки юридических лиц по вопросам исчисления и уплаты налогов филиалами и обособленными подразделениями, проверки индивидуальных предпринимателей, а также проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями⁴.

Как уже было отмечено, по форме проведения законодательство о налогах и сборах различает камеральные (ст.88 НК РФ) и выездные (ст.89 НК РФ) налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка представляет собой комплекс последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с информацией из других источников, а выездная - комплекс последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых вне

¹ Комарова Е. И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1. С.3.

² Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. И. Украинцева. М., 2011. С.12.

³ Кобзарь-Фролова М. Н. Роль и значение налогового контроля и учета налогоплательщиков в предупреждении налоговой деликтности // Финансовое право. 2010. № 7. С. 22.

⁴ Украинцева А. И. Сущность, формы и методы налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2011. № 6. С. 79-84.

места или по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с фактическим состоянием финансово-хозяйственной деятельности и информацией из других источников¹.

В отличие от камеральной налоговой проверки для проведения выездной налоговой проверки необходимо специальное решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения (месту жительства) организации (физического лица). Камеральная налоговая проверка проводится без какого-либо специального решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Основанием ее проведения является представление (непредставление) налоговой декларации или выполнение (невыполнение) контролируемым субъектом иной обязанности, предусмотренной законодательством о налогах и сборах². Т.В. Бахарева и В.К. Докальская³ справедливо отмечают, что именно в рамках выездных налоговых проверок и выявляются нарушения, обусловленные злоупотреблениями налогоплательщика в налоговой сфере, его стремлением уклониться от налогообложения.

Следует отметить, что камеральная и выездная налоговые проверки значительно отличаются друг от друга по срокам проведения, кругу контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами, комплексом прав и обязанностей, которые предоставлены проверяемым лицам и налоговым органам, а также по другим основаниям. В этой связи некоторые авторы, например, С.А. Селиванов⁴, предлагают считать камеральные и выездные налоговые проверки не видами налоговой проверки, а самостоятельными формами налогового контроля, поскольку порядок их регламентирования в значительной степени отличается друг от друга, что обуславливает и различное правовое регулирование указанных контрольных мероприятий.

Содержание контрольной деятельности налоговых органов, конкретная форма в значительной степени определяется применяемыми приемами, отсюда - неразрывная связь формы и метода. Метод представляет собой способ практического осуществления или познания изучаемых явлений; конкретные способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

А.С. Селиванов отмечает, что методы налогового контроля представляют собой приемы и способы, используемые налоговыми органами при реализации той или иной

¹ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. С.68.

² Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.23.

³ Бахарева Т. В. Налоговый контроль как основной элемент системы налогового администрирования / Т. В. Бахарева, В. К. Докальская // Молодой ученый. 2015. № 24. С. 379.

⁴ Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.10.

формы налогового контроля в зависимости от конкретных обстоятельств и характера проводимых мероприятий, позволит устранить ряд неточностей и споров, возникающих в науке финансового права¹.

Г.Г. Нестеров выделяет следующие группы методов налогового контроля:

- общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование);
- эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, формальная, арифметическая и логическая проверки, способ обратного счета, сопоставление однородных фактов, опросы и др.);
- специфические приемы смежных экономических наук (экономический анализ, экономико-математические методы, теория вероятностей, математическая статистика)².

При этом конкретные методы налогового контроля можно разделить на следующие группы: документальные, фактические, расчетно-аналитические и информативные.

В частности, документальные методы включают следующие приемы: формальную и арифметическую проверку, юридическую оценку и экономический анализ. К фактическим методам относятся учет налогоплательщиков, показания свидетелей и привлечение экспертов. К нормативно-аналитическим методам относятся: сверка сведений налогоплательщиков с данными налоговых органов; контроль соответствия представленных данных установленным нормативам; логическая увязка результатов деятельности в пространстве и во времени; контроль ценообразования; определение налоговых обязательств на основе косвенных данных. К информативным методам налогового контроля могут быть отнесены: разъяснения норм налогового законодательства; обязательность публикации отчетных данных; уведомление государственными регистрирующими органами, а также общественностью о фактах возникновения обязательств налогоплательщика по уплате налогов; право обжалования налогоплательщиками результатов налогового контроля³.

Что касается видов налогового контроля, то Налоговый кодекс также не дает их точного толкования, поэтому и классификация видов налогового контроля разнообразна. Виды контроля выделяются в зависимости от субъектов контрольной деятельности, их полномочий, применяемых форм, методов контроля, задач контрольной деятельности, глубины контрольных мероприятий, времени их проведения и др. В конечном счете, виды

¹ Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.17.

² Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. С.35.

³ Гомбожапова С. В. Совершенствование налогового контроля с учетом исторического опыта : дис. ... канд. эконом. наук. Иркутск, 2012. С.185.

контроля определяются характеристикой того или иного элемента налогового контроля (например, субъект, объект, метод), а также от места и времени проведения.

Виды налогового контроля могут быть классифицированы в зависимости от различных оснований: по способу проверки в зависимости от охвата проверяемых объектов (сплошной, предполагающий проверку всех документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, и выборочный, предполагающий проверку специально отобранных документов); по периодичности (первичный и повторный); в зависимости от места проведения (выездной и камеральный контроль).

В зависимости от времени проведения контрольных мероприятий выделяются три вида налогового контроля - предварительный, текущий и последующий. При этом предварительный налоговый контроль предполагает проведение мероприятий профилактического характера по предотвращению и пресечению налоговых правонарушений; текущий - оперативное устранение выявленных нарушений, проводится, как правило, в виде камеральных налоговых проверок; последующий - осуществляется по окончании отчетных (налоговых) периодов с целью проверки достоверности отчетных данных, исполнения решений контролирующих органов¹.

Следует отметить, что в литературе в основном исследуются проблемы текущего и последующего контроля, предварительному же налоговому контролю уделяется неоправданно мало внимания. Одни авторы сводят предварительный налоговый контроль лишь к проведению информационной и разъяснительной работы с налогоплательщиками²; другие - правомерно, на наш взгляд, - расширяют сферу предварительного налогового контроля, включая в него планирование проведения налоговых проверок, разъяснительную работу налоговых органов, а также профилактику и предупреждение нарушений налогового законодательства³.

Л.В. Спирина определяет предварительный государственный налоговый контроль как совокупность относительно самостоятельных форм налогового контроля, осуществляемых субъектами контроля до совершения налогоплательщиками финансово-хозяйственных операций и направленных на предупреждение (профилактику) налоговых правонарушений и преступлений, а также на планирование контрольных мероприятий применительно к налогоплательщикам⁴.

¹ Агабекян О. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / О. В. Агабекян, К. С. Макарова. М., 2014. С.113.

² Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль // Финансовая газета. 2007. № 23. С.21.

³ Овчинников Г. В. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины : дис. ... канд. экон. наук. М., 2004. С.55.

⁴ Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник Поволжского института управления. 2010. № 3. С. 156.

Сущность предварительного государственного налогового контроля заключается в осуществлении правовым образом регламентированных действий и мероприятий, направленных на предотвращение налоговых правонарушений и преступлений. Традиционно налоговые органы ведут работу по повышению экономической грамотности, информированности налогоплательщиков, улучшению их обслуживания. С каждым годом расширяется набор предоставляемых налогоплательщикам услуг. Одновременно упрощается исполнение налоговых обязанностей: сокращается количество показателей форм налоговых деклараций и расчетов, упрощаются их формы, обеспечивается прием налоговой отчетности в электронном виде. Такая работа, непосредственно относящаяся к предварительному налоговому контролю, постоянно совершенствуется: меняются типовые структуры инспекций, управлений ФНС России по субъектам РФ, налоговые органы всех уровней в соответствии с функциональным принципом¹.

При этом в п.1 ст.7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»² перечислены специфические направления предварительного налогового контроля: контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения; контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями обязанности по выдаче по требованию покупателя (клиента) в случае, предусмотренном федеральным законом, документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу); контроль за соблюдением платежными агентами, осуществляющими деятельность в соответствии с Федеральным законом от 3 июня 2009 года № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами», банковскими платежными агентами и банковскими платежными субагентами, осуществляющими деятельность в соответствии с Федеральным законом «О национальной платежной системе», обязанностей по сдаче в кредитную организацию полученных от плательщиков при приеме платежей наличных денежных средств для зачисления в полном объеме на свой специальный банковский счет (счета), использованию платежными агентами, поставщиками, банковскими платежными агентами, банковскими платежными субагентами специальных банковских счетов для осуществления расчетов; контроль за соблюдением законодательства гражданами, занимающимися предпринимательской деятельностью.

Таким образом, важнейшими функциями предварительного налогового контроля

¹ Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник Поволжского института управления. 2010. № 3. С.157.

² О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

являются: государственная регистрация налогоплательщиков; учет налоговых поступлений по каждому налогу от каждого налогоплательщика, что позволяет контролировать правильность исчисления, полноту и своевременность поступлений в бюджеты налогов и сборов; регистрация контрольно-кассовой техники; выдача специальных марок для маркировки табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации; ведение единого государственного реестра лотерей; информационно-разъяснительная работа и обслуживание налогоплательщиков¹.

В зависимости от объекта налогового контроля выделяют фактический и документальный контроль. Приведенный критерий классификации не является универсальным, поскольку зачастую налоговый контроль имеет смешанный характер. Так, при проведении выездных налоговых проверок торгово-транспортных предприятий проводится, как правило, как проверка документов налогоплательщика, так и инвентаризация товарных остатков, осмотр объектов налогообложения и т.д.²

Также налоговый контроль можно классифицировать исходя из объема проводимых контрольных мероприятий, на основной и дополнительный. В рамках основного налогового контроля налоговые органы вправе применять все мероприятия налогового контроля. Что касается дополнительного налогового контроля, то при его проведении возможно применение лишь некоторых мероприятий налогового контроля³.

В зависимости от необходимости принятия определенного решения по результатам применения той или иной формы налогового контроля, их можно разделить на три группы: основные, дополнительные и вспомогательные. Основные формы налогового контроля ведут к принятию определенного решения о привлечении лица к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности, а при их проведении охватывается вся деятельность налогоплательщика, при этом может применяться все многообразие методов налогового контроля. По итогам применения дополнительных форм налогового контроля так же выносятся решения налоговых органов, но контролю подлежат отдельные аспекты деятельности налогоплательщика. По итогам применения вспомогательных форм налогового контроля не принимается решений, однако их применение способствует проведению основных форм налогового контроля⁴.

¹ Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник Поволжского института управления. 2010. № 3. С. 158.

² Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / под ред. проф. А. Н. Козырина. М., 2011. С.59.

³ Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.16.

⁴ Там же. С.11.

Следует отметить, что налоговые контрольные действия охватывают всю систему налогообложения, а также осуществляются в разрезе отдельных налогов, налоговых групп, категорий налогоплательщиков, территорий. Организация контрольной работы налоговых органов на всех уровнях может строиться: по видам налогов или по категориям налогоплательщиков; по функциям, которые выполняют сотрудники (например, учет налогоплательщиков, проведение проверок и др.)¹. Первый подход называется отраслевым, а второй - функциональным (предметным), но возможно и их сочетание.

При реализации контрольных полномочий налоговые органы вправе применять меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера. Основными началами (принципами) налогового контроля являются: законность, эффективность, полнота, обоснованность, достоверность, конфиденциальность и другие.

Таким образом, ежедневная деятельность налоговых органов направлена, прежде всего, на проведение налогового контроля, с целью обеспечения своевременного и полного поступления в бюджет любого уровня налогов и сборов. Правильный выбор форм, методов налогового контроля предопределяет его эффективность. При этом проверки, проводимые налоговыми органами, являются самой эффективной формой налогового контроля, дисциплинирующей налогоплательщиков.

2.3 Анализ результатов деятельности налоговых органов в 2013-2015 г.г.

Сведения о результатах деятельности налоговых органов в 2013-2014 г.г. содержатся в Докладах об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора), которые можно найти в свободном доступе на сайте ФНС России. К сожалению, на период написания настоящей дипломной работы результаты контрольной деятельности ФНС России за 2015 год еще не обобщены, поэтому в процессе написания данного параграфа мы обратимся и к другим источникам.

Как следует из Доклада² ФНС России, в 2013 году общее количество проведенных налоговыми органами проверок сократилось по сравнению с 2012 годом на 18 процентов и составило 237 тыс. проверок, что было обусловлено «точечным» подходом к отбору

¹ Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. С.37.

² Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

объектов контроля и усилением аналитической составляющей при подготовке проверок, а также сокращением численности налоговых органов.

Необходимо отметить, что в общее количество проверок включены проверки, на проведение которых выносится решение о ее проведении (выездные налоговые проверки; проверки по соблюдению валютного законодательства; проверки соблюдения законодательства по применению контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки, применения специальных банковских счетов; проверки по соблюдению законодательства в области регулируемых государством видов деятельности), и не включены камеральные налоговые проверки (34,2 млн.), поскольку в соответствии с пунктом 2 статьи 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа без какого-либо специального решения руководителя налогового органа о ее проведении. Также не учитываются проверки по лицензионному контролю, проверки заявителя при проведении государственной регистрации, проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями и другими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность. Кроме того, не включено количество осмотров принадлежащих юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю используемых для осуществления предпринимательской деятельности помещений, территорий (статья 27.8 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях¹ (далее – КоАП РФ)).

В 2013 году совместно с другими органами государственного контроля (надзора), муниципального контроля налоговые органы провели 10,8 тыс. проверок в 2013 году, что на 4,7% выше показателя 2012 года (10,3 тыс. проверок).

Согласно Плану проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей на 2013 год, согласованному с Генеральной прокуратурой РФ, ФНС России в 2013 году проведено: 12 плановых выездных проверок юридических лиц, осуществляющих деятельность по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах; 85 плановых проверок организаторов (операторов) лотерей².

Привлечение экспертов и экспертных организаций в ходе проведения выездных налоговых проверок позволяют сформировать качественную доказательственную базу выявляемых налоговыми органами нарушений налогового законодательства. В этой связи

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : офиц. текст : принят Гос. Думой 20 дек. 2001 г. : по состоянию на 9 марта 2016 г. М., 2016. 414 с.

² Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

в 2013 году эксперты и экспертные организации стали чаще привлекаться налоговыми органами в ходе проведения налоговых проверок. Так, если в 2012 году эксперты привлекались в каждой 17 комплексной выездной налоговой проверке, то в 2013 году – в каждой 11. По результатам комплексных выездных налоговых проверок было доначислено 267,4 млрд. руб. налоговых платежей, что на 12,5 процента ниже аналогичного показателя 2012 года. Одновременно эффективность одной комплексной выездной налоговой проверки выросла с 5,5 млн. рублей до 6,9 млн. рублей или на 26%.

Количество проведенных в 2013 году проверок в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выявивших правонарушения, сократилось с 187 тыс. проверок до 177,2 тыс. проверок, или на 5,3%, что обусловлено сокращением общего количества проведенных налоговыми органами проверок на 18 процентов. По результатам проведенных проверок в 2013 году было выявлено 200 570 правонарушений. При этом большая часть выявленных правонарушений относится к нарушениям обязательных требований законодательства - 99,8% от общего количества выявленных правонарушений. Дела об административных правонарушениях были возбуждены по результатам 135,2 тыс. проверок, административные наказания наложены по результатам 126,1 тыс. проверок. Структура наложенных административных наказаний по итогам проведенных контрольно-надзорных мероприятий в 2013 году изменилась незначительно по сравнению с 2012 годом и по-прежнему практически полностью состоит из административных штрафов и предупреждений (рисунок 3).

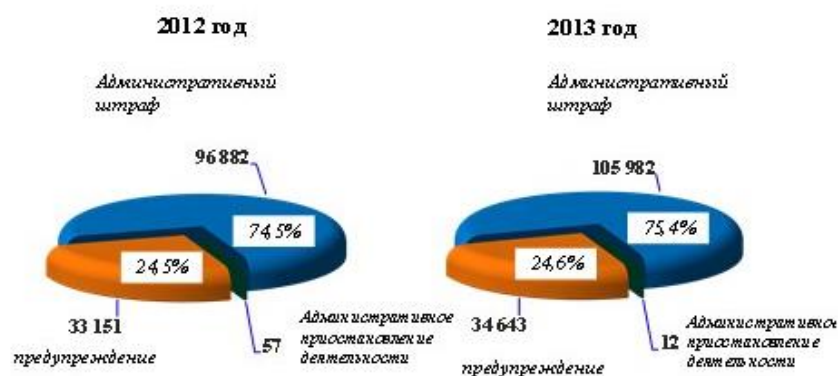


Рисунок 3 – Структура общего количества наложенных административных наказаний по результатам проверок по видам наказаний¹

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Улучшение качества проведения контрольных мероприятий, сбор надлежащей доказательственной базы по выявленным нарушениям налогового законодательства, а также эффективная работа досудебного рассмотрения налоговых споров позволила значительно снизить количество дел, рассматриваемых в судах. В 2013 году сохранилась тенденция последних лет по снижению количества жалоб. Так, в 2013 году число поступивших жалоб уменьшилось на 9,5% по сравнению с 2012 годом, а в целом за последние годы количество жалоб сократилось в 1,5 раза. Одновременно со снижением количества жалоб, поступающих в налоговые органы, снизилось количество заявлений в суды на ненормативные акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц. Если в 2012 году количество проверок, результаты которых были признаны недействительными по решению суда, составляло 1 330 проверок, то в 2013 году - 1 241 проверка. Необходимо отметить, что на долю выездных налоговых проверок, результаты которых оспаривались в судебных органах, приходится 49,4%, а оставшаяся часть приходится на долю проверок применения контрольно-кассовой техники, полноты учета выручки и использования специальных банковских счетов.

Кроме того, в 2013 году сохранилась тенденция по снижению количества налоговых споров с юридическими лицами в судах, в том числе в связи с заключением мировых соглашений. О положительных тенденциях в контрольной работе в 2013 году свидетельствовало и сокращение суммы уменьшенных платежей (из доначисленных по налоговым проверкам) по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Так, в 2013 году сумма уменьшенных платежей (с учетом восстановленных) по решениям судебных органов составила 78,1 млрд. рублей, снизившись по сравнению с 2012 годом на 7,8 млрд. рублей, или на 9,1%. Это свидетельствует о тщательном сборе доказательной базы, улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий, а также о правильном применении налоговыми органами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах¹.

Анализ основных показателей оценки эффективности налогового контроля показал, что в 2013 году выполнение налоговыми органами годового плана проведения проверок составило 100 процентов. Доля проверок, результаты которых признаны недействительными (в процентах общего числа проведенных проверок), в 2013 году составила 0,7% (1 671 проверка из 237 022 проверок), что выше показателя 2012 года (1 832 проверки из 289 171). Прежде всего, увеличение указанного показателя обусловлено

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

сокращением общего количества проведенных налоговыми органами проверок на 18 процентов. Основной причиной признания результатов проверок недействительными являются решения судов, что составляет 74,3 процента или 1 241 проверка из 1 671 ввиду различного толкования норм законодательства судебным и налоговым органом при наличии разъяснений Минфина России или ФНС России.

Доля юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в отношении которых налоговыми органами были проведены проверки (в процентах от общего количества юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации), в 2013 году снизилась на 0,9 процента. Показатель среднего количества проверок, проведенных в отношении одного юридического лица, индивидуального предпринимателя, увеличился с 1 процента в 2012 году до 1,2 процента в 2013 году. Данное обстоятельство обусловлено снижением в 2013 году общего количества налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах, с 8,7 млн. в 2012 году до 8,3 миллионов. Также следует отметить незначительное увеличение доли проведенных внеплановых проверок в 2012 году¹.

В 2013 году налоговыми органами проведено 34,2 млн. камеральных налоговых проверок, что на 2 процента ниже 2012 года. Основными факторами, повлиявшими на снижение количества камеральных проверок в 2013 году, явились снижение количества представленных налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций, а также уменьшение количества организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах (с 8,7 до 8,3 млн.), и, соответственно, снижение количества налогоплательщиков, представляющих налоговую отчетность, с 6,0 млн. до 5,7 миллиона. Количество проведенных в 2013 году выездных налоговых проверок составило 41,3 тыс. проверок и по сравнению с 2012 годом снизилось на 28,9 процента. Эффективность одной выездной проверки составила 7 104 тыс. рублей. В 2013 году по результатам налоговых проверок в бюджетную систему Российской Федерации дополнительно начислено платежей 337,7 млрд. рублей, в том числе по результатам выездных проверок – 281,5 млрд. рублей, по результатам камеральных проверок – 56,1 млрд. рублей. Кроме того, сумма пеней в карточках «Расчеты с бюджетом», начисленных за несвоевременную уплату налогов и сборов, составила 60,7 млрд. руб., что на 3,8 процента выше, чем в 2012 году.

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Следует также отметить, что в 2013 году с участием органов внутренних дел налоговыми органами проведено 6 523 выездные налоговые проверки, что на 11,8 процента выше показателя 2012 года (5 833 проверки). В целях повышения эффективности межведомственного взаимодействия на уровне территориальных налоговых органов субъектов Российской Федерации созданы рабочие группы с участием представителей МВД России, Следственного комитета РФ, что позволило обеспечить рост количества возбужденных уголовных дел по материалам, направленным налоговыми органами по результатам налоговых проверок, с 1 043 до 1 471 единицы. Сумма доначисленных налоговых платежей по вступившим в законную силу решениям налоговых органов с использованием материалов ОРД составила более 733,7 млн. рублей.

В сфере налогового контроля ФНС России ориентируется на повышение качества проводимых контрольных мероприятий и одновременном стимулировании налогоплательщиков к отказу от применения инструментов налоговой оптимизации и добровольному исполнению налоговых обязательств. Помимо повышения эффективности проводимых налоговых проверок, ФНС уделяет особое внимание работе по предупреждению налоговых правонарушений.

В рамках утвержденной приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 Концепции планирования выездных налоговых проверок (с учетом изменений и дополнений) налоговыми органами опубликованы 12 общедоступных Критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых в процессе отбора объектов для проведения налоговых проверок. В результате аналитической работы налоговых органов в ходе камеральных и выездных налоговых проверок и в связи с самостоятельной оценкой рисков налогоплательщиками в 2013 году были уточнены налоговые обязательства на сумму 46,6 млрд. рублей, а также уменьшены убытки на сумму 250,2 млрд. руб., что на 14,5% выше, чем в 2012 году.

К нарушителям законодательства о налогах и сборах налоговыми органами принимались и меры административного воздействия. Так, в отношении должностных лиц организаций, а также в отношении юридических лиц количество протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов, составленных в отношении должностных лиц организаций (статьи 15.3-15.9, 15.11 КоАП РФ), составило 266,7 тыс. В отношении физических лиц было направлено в судебные органы 12,7 тыс. протоколов об административных правонарушениях¹.

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

В 2014 году общее количество проведенных налоговыми органами проверок сократилось на 7,9 процентов и составило 218,2 тыс. проверок (в 2013 году – 237,0 тыс. проверок)¹. Указанное снижение количества проверок обусловлено «точечным» подходом к отбору объектов для контроля и совершенствованием рискориентированного подхода при подготовке проверок.

Совместно с другими органами государственного контроля (надзора), муниципального контроля налоговые органы провели 11,0 тыс. проверок в 2014 году, что на 1,8 процента выше показателя 2013 года (10,8 тыс. проверок), в том числе по итогам I полугодия 2014 года проведено 5,7 тыс. проверок, что на 11,7 % выше показателя I полугодия 2013 года (5,1 тыс. проверок).

Привлечение экспертов и экспертных организаций в ходе проведения выездных налоговых проверок позволяют сформировать качественную доказательственную базу выявляемых налоговыми органами нарушений налогового законодательства. В этой связи в 2014 году эксперты и экспертные организации стали чаще привлекаться налоговыми органами в ходе проведения налоговых проверок. Так, если в 2013 году эксперты привлекались в каждой 11 комплексной выездной налоговой проверке, то в 2014 году – в каждой 9.

По результатам выездных налоговых проверок было доначислено 291,1 млрд. руб. налоговых платежей, что на 3,6 процента выше аналогичного показателя 2013 года. Одновременно эффективность одной выездной налоговой проверки (по всем налогоплательщикам, включая проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) выросла с 6,9 млн. руб. до 8,2 млн. руб., или на 19,8 процента.

Объем финансовых средств, выделенных в отчетном периоде из бюджетов всех уровней на финансирование участия экспертных организаций и экспертов в проведении проверок, согласно отчету по форме № 1-контроль в 2014 году составил 216,8 млн. рублей, что в 2,2 раза выше показателя 2013 года (100,1 млн. рублей).

Количество проведенных в 2014 году проверок в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выявивших правонарушения, увеличилось со 177,2 тыс. проверок до 183,7 тыс. проверок, или на 3,7 процента.

По результатам проведенных проверок в 2014 году было выявлено 204703 правонарушения. При этом большая часть выявленных правонарушений относится к

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

нарушениям обязательных требований законодательства - 99,8 % от общего количества выявленных правонарушений, что соответствует уровню 2013 года (99,8 %). При этом дела об административных правонарушениях были возбуждены по результатам 145,5 тыс. проверок, административные наказания наложены по результатам 137,3 тыс. проверок.

Улучшение качества проведения контрольных мероприятий, сбор надлежащей доказательственной базы по выявленным нарушениям налогового законодательства, а также эффективная работа досудебного рассмотрения налоговых споров позволила значительно снизить количество дел, рассматриваемых в судах.

В целях совершенствования налогового администрирования с 1 января 2014 года концептуально изменена процедура досудебного урегулирования налоговых споров: обязательное досудебное обжалование перед обращением в суд стало применяться ко всем налоговым спорам, включая споры, связанные с обжалованием действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов. В этой связи, в 2014 году количество поступивших жалоб возросло на 6,2 процента по отношению к 2013 году (в 2014 году поступило 47,6 тысяч жалоб, в 2013 году - 44,9 тысяч жалоб). При этом совершенствование налогового администрирования налогоплательщиков, а также улучшение качества выносимых налоговыми органами решений обуславливало тенденцию снижения количества удовлетворенных жалоб в сравнении с предыдущим периодом. Так, 34,9 % жалоб по результатам их рассмотрения в 2014 году удовлетворены в пользу налогоплательщиков, что на 2,3 процентных пункта меньше, чем в 2013 году (37,2 %). Соотношение сумм удовлетворенных требований заявителей к оспариваемым суммам по жалобам осталось примерно на том же уровне (за 2014 год - 15,9 %, за 2013 год - 15,2 %)¹.

В 2014 году количество проверок, результаты которых были признаны недействительными, составило 1 447 проверок и снизилось по сравнению с 2013 г. на 13,4 % (1 671 проверка), что обусловлено повышением качества выносимых налоговыми органами решений. В том числе количество проверок, результаты которых были признаны недействительными, составило: по решению суда 1046 проверок, снизившись на 15,7 % (в 2013 г. – 1241 проверка), по предписанию органов прокуратуры 4 проверки (в 2013 г. – 1 проверка), по решению руководителя органа государственного контроля (надзора) 397 проверок, снизившись на 7,5 % (в 2013 г. – 429 проверок).

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Количество проверок, проведенных с нарушением требований законодательства о порядке их проведения, по результатам выявления которых к должностным лицам органов государственного контроля (надзора) применены меры дисциплинарного и административного воздействия, в 2014 году составило 65, снизившись по сравнению с 2013 г. на 30,1 % (93 проверки).

Кроме того, на постоянной основе проводилась работа по выявлению недобросовестных налогоплательщиков, осуществивших «перевод» своей деятельности на взаимозависимые или иным образом подконтрольные организации, с целью уклонения от уплаты задолженности по налогам, образовавшейся в результате проведенной налоговой проверки.

Анализ и оценка эффективности государственного налогового контроля показал, что в 2014 году выполнение налоговыми органами годового плана проведения проверок составило 100,0 процентов.

Доля проверок, результаты которых признаны недействительными (в процентах общего числа проведенных проверок), в 2014 году составила 0,66. Основной причиной признания результатов проверок недействительными являются решения судов, что составляет 72,3 % (1 046 проверок из 1 447) ввиду различного толкования норм законодательства судом и налоговым органом при наличии разъяснений Минфина России или ФНС России.

Показатель среднего количества проверок, проведенных в отношении одного юридического лица, индивидуального предпринимателя, в 2014 году также сохранился на уровне 2013 года и составил 1,2 процента. Также следует отметить увеличение доли проведенных внеплановых проверок (в процентах от общего количества проведенных проверок) с 1,3 % в 2013 году до 1,8 % в 2014 году. Доля правонарушений, выявленных по итогам проведения внеплановых проверок (в процентах от общего числа правонарушений, выявленных по итогам проверок) увеличилась с 1,9 % в 2013 году до 2,5 % в 2014 году.

При сокращении общего количества проведенных налоговыми органами проверок следует отметить рост их результативности. Так, показатель доли проверок, по итогам которых выявлены правонарушения (в процентах от общего числа проведенных плановых и внеплановых проверок) имеет динамику роста: в 2013 году – 74,7 %, в 2014 году – 84,2 процента¹. Указанное повышение результативности проверок стало следствием повышения качества контрольно-аналитической работы налоговых органов, связанной с

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

повышением роли аналитической составляющей при выборе объектов для проведения проверок и совершенствованием рискориентированного подхода.

Также возросла доля проверок, по итогам которых по результатам выявленных правонарушений были возбуждены дела об административных правонарушениях (в процентах от общего числа проверок, по итогам которых были выявлены правонарушения) с 76,3 % в 2013 году до 79,2 % в 2014 году. Общая сумма наложенных административных штрафов в 2014 году составила 807,3 млн. рублей, что на 13,8 % выше показателя 2013 года (709,5 млн. рублей), в том числе на должностных лиц – 45,5 млн. рублей, что на 3,1 % выше показателя 2013 года (44,1 млн. рублей), на юридических лиц – 449,6 млн. рублей, что на 19,2 % выше показателя 2013 года (377,1 млн. рублей). Доля проверок, по результатам которых материалы о выявленных нарушениях переданы в уполномоченные органы для возбуждения уголовных дел, в 2014 году составила 2,9 % (в 2013 году – 3,4%).

За 2014 год по результатам налоговых проверок в бюджетную систему Российской Федерации дополнительно начислено 348 млрд. рублей, что на 14,7 млрд. рублей (или на 4,4%) больше, чем в 2013 году. Из общей суммы доначислений по контрольной работе по результатам выездных налоговых проверок доначислено 291,0 млрд. руб., что на 3,6% больше аналогичного периода 2013 года (280,9 млрд. руб.).

В целом же (с учетом пеней за неуплату налогов, начисляемых в карточках «Расчеты с бюджетом»), в 2014 году начислено 413,6 млрд. руб., что на 5 % больше, чем в 2013 году (394,0 млрд. руб.)¹.

Применение риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок, детальный анализ зон риска, использование всех инструментов, предоставленных действующим законодательством, получение информации из внешних источников, в том числе информации от правоохранительных органов, а также использование информации, получаемой налоговыми органами от иностранных налоговых администраций в рамках международных соглашений, использование сведений о трансграничных операциях и применении трансфертных цен позволило повысить эффективность выездных налоговых проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, на 19,8 % по сравнению с 2013 годом (средняя эффективность одной проверки выросла с 6,9 млн. руб. до 8,2 млн. руб.). Данный положительный результат был обеспечен при

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

одновременном снижении общего количества проведенных выездных проверок, количество которых по сравнению с 2013 годом снизилось на 13,5 процента (с 41,3 тыс. до 35,8 тыс.) (рисунок 4).



Рисунок 4 - Основные результаты контрольной работы налоговых органов за 2014 год¹

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 188,5 млрд. рублей, что на 12,6%, или на 21 млрд. рублей больше, чем в 2013 году. Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 57,9%, что на 3,3 п. п. выше, чем в 2013 году.

О положительных тенденциях в контрольной работе свидетельствует сокращение суммы уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Так, за 2014 уменьшенные платежи по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов (с учетом восстановленных) сократились по сравнению с аналогичным периодом прошлого года на 11,2% (с 78,3 млрд. руб. до 69,5 млрд. руб.)

Это свидетельствует как о повышении качества проведения контрольных мероприятий и сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям, так и квалифицированном и профессиональном подходе по представлению интересов налоговых органов в суде.

В 2014 году с участием органов внутренних дел налоговыми органами проведена 7 121 выездная налоговая проверка, что на 9,1 % больше, чем в 2013 году (6530 проверок), т.е. практически каждая пятая выездная проверка проведена с участием сотрудников МВД

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

России. По результатам совместных выездных налоговых проверок дополнительно начислено в бюджет практически 145 млрд. руб., что на 5% выше уровня 2013 года (138,4 млрд. руб.) и составляет половину (49,8 %) от общей суммы доначислений по результатам выездных проверок. Эффективность одной выездной проверки, проведенной с органами полиции, составила 20,7 млн. руб., что в 2,5 раз больше эффективности выездной проверки в целом (8,2 млн. руб.) (рисунок 5).

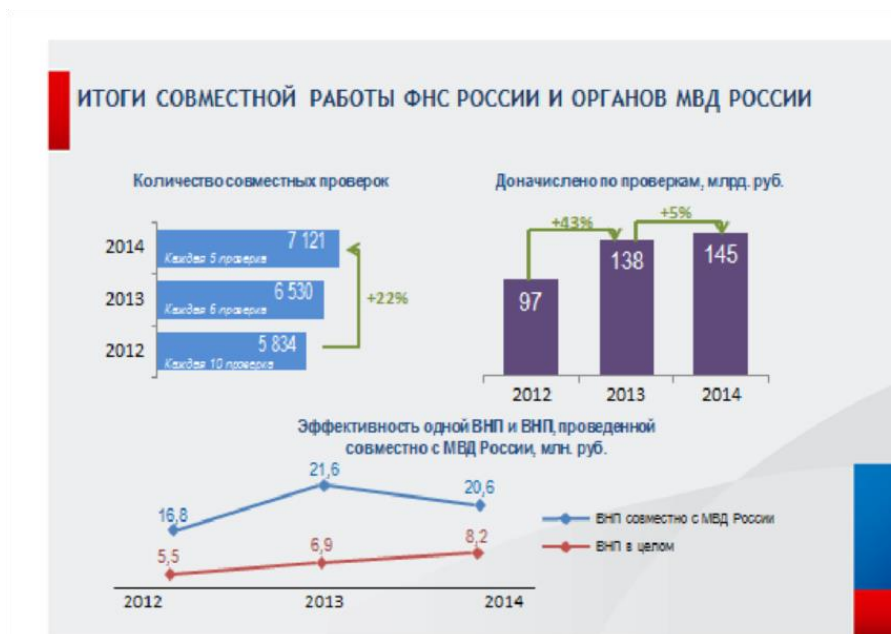


Рисунок 5 – Итоги совместной работы ФНС России и органов МВД России¹

Существенно повысилась в 2014 году эффективность взаимодействия налоговых и следственных органов. Так, количество уголовных дел, возбужденных за неуплату налогов, несмотря на сокращение количества направляемых материалов в связи со снижением количества проверок, увеличилось на 14 % (в 2013 г. – 1472, в 2014 г. – 1682), а по сравнению с 2011 годом выросло в 2 раза. При этом существенно вырос процент материалов, по которым возбуждены уголовные дела (в 2013 г. – 18,1 %, в 2014 г. – 25,9 %). Таким образом, в 2014 году по каждому четвертому материалу, направленному налоговыми органами и рассмотренному следственными органами, возбуждено уголовное дело.

К нарушителям законодательства о налогах и сборах налоговыми органами принимались также меры административного воздействия. Так, в отношении должностных лиц организаций, а также в отношении юридических лиц: количество

¹ Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов, составленных в отношении должностных лиц организаций (статьи 15.3-15.9, 15.11 КоАП), составило 343,7 тыс. В отношении физических лиц было направлено в судебные органы 13,9 тыс. протоколов об административных правонарушениях. Все указанные протоколы направлялись в судебные органы для наложения административных штрафов.

Результаты проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами Российской Федерации в 2012-2014 гг. отражены в таблице 1.

Таблица 1 - Результаты проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами Российской Федерации в 2012-2014 гг.¹

№ п/п	Год	Количество проведенных ВПП (ед.)	Сумма доначислений по результатам ВПП (млн. руб.)	Сумма доначислений в расчете на одну проверку, тыс. руб.	Сумма фактических поступлений налоговых доходов, млн. руб.	Удельный вес доначисленных платежей в сумме фактических налоговых поступлений, %
1	2012	55 940	311 355	5 566	10 954 009	2,84
2	2013	39 762	279 290	7 024	11 325 853	2,47
3	2014	34 246	288 446	8 422	12 606 342	2,29
4	Темп роста показателей, %	0,61	0,93	1,51	1,15	0,81

Таким образом, если рассматривать такие показатели, как увеличение доначислений по результатам выездных налоговых проверок и снижение количества проверок, данные таблицы 1 свидетельствуют об эффективности практики проведения предпроверочного мониторинга как формы предварительного контроля.

В конце февраля 2015 года в ФНС России состоялось заседание расширенной коллегии, посвященной итогам работы налоговых органов в 2015 году и основным задачам на 2016 год. Руководитель ФНС России М. В. Мишустин обратил внимание, что, несмотря на непростые экономические условия ФНС России удается поддерживать установившийся в последние годы тенденцию роста налоговых поступлений. Так, в консолидированный бюджет страны поступило 13,8 триллиона рублей, что на 1,1 трлн. рублей, или почти на 9% больше, чем в 2014 году. В федеральный бюджет поступило около 6,9 трлн. рублей (на 11%, или на 0,7 трлн. рублей больше). Основной рост обеспечен за счет нефтегазовых доходов: налог на прибыль вырос на 9,5%, НДС - на

¹ Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в Российской Федерации / К. В. Левчук, Ю. С. Беляева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по материалам международной научно-практической конференции. Новосибирск, 5 ноября 2015 г. С.1-11.

12%, имущественные налоги - на 12%. В реальном выражении налоговые поступления выросли на 1,4% при снижении ВВП на 3,7%. Треть прироста поступлений налогов обеспечено за счет улучшения налогового администрирования. В 2015 году продолжилась работа по снижению количества выездных проверок при росте их эффективности. За год их число снизилось на 14% (с 35,8 до 30,6 тысячи), эффективность одной выездной проверки выросла на 8% и составила почти 9 миллионов рублей, а уровень взыскания доначисленных сумм возрос до 60%. ФНС России продолжает развивать новые механизмы досудебного урегулирования налоговых споров, такие как: налоговый мониторинг (вступил в силу с 1 января 2016 года); *ax ruling* (предварительные налоговые разъяснения – законопроект); совершенствование системы обязательного досудебного обжалования (участие налогоплательщиков в рассмотрении жалобы - законопроект). Количество судебных дел с бизнесом уменьшилось на 32%. Всего же в 2015 году в пользу налоговых органов удовлетворено 79% сумм рассмотренных требований¹.

Еще одно важное направление контрольной работы в 2015 году - это принятые меры по деофшоризации экономики. С 1 июля 2015 года в России вступила в силу Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам. Она действует в отношении налоговых периодов с 1 января 2016 года, а в отношении уголовных расследований по налоговым вопросам - с 1 января 2012 года. Успешно завершён эксперимент по применению новой технологии контрольно-кассовой техники с электронной передачей информации о расчетах в адрес налоговых органов в четырех пилотных регионах - Москве, Татарстане, Московской и Калужской областях. В 2016 году планируется поэтапное внедрение системы в масштабах всей страны. С апреля 2016 года начала работать система по контролю за легальностью происхождения товаров путем его маркировки и соответствующей уплаты налогов при движении товаров до потребителя. 1 августа 2016 года на сайте ФНС России будет размещен единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства, формирующийся в настоящее время по поручению Президента РФ. Создание реестра позволит снизить затраты предпринимателей и органов власти, связанные с подтверждением статуса малого и среднего предприятия.

Задачей налоговых органов в 2016 году остается дальнейшее повышение эффективности администрирования, которого можно добиться за счет внедрения новых технологических решений и усиления аналитической составляющей в администрировании.

¹ Итоги заседания расширенной коллегии, посвященной итогам работы налоговых органов в 2015 году и основным задачам на 2016 год [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru>

3 Проблемы и направления совершенствования налогового контроля в Российской Федерации

Анализ современного состояния налогового контроля показал, что налоговый контроль в Российской Федерации нуждается в совершенствовании, направленном на повышение его результативности. При этом результативный налоговый контроль предполагает выявление и пресечение налоговых нарушений и преступлений. То есть, как отмечает А.П. Дидович, налоговые нарушения и преступления выявляются в ходе проведения налоговых проверок, ущерб, нанесенный государству в виде неуплаченных налогов, возмещается, а виновные штрафуются или привлекаются к административной и уголовной ответственности¹. На решение этой задачи и должен быть нацелен налоговый контроль, но на пути к этому решению встречаются многочисленные преграды и проблемы. Все проблемы, присущие налоговому контролю в Российской Федерации, по мнению Т.Д. Садовской², можно разбить на три группы: первую группу составляют проблемы теоретического характера, связанные с закреплением общих теоретико-методологические основ налогового контроля; ко второй группе относятся проблемы правового характера, вытекающие из недостатков формулировок действующего налогового законодательства; в третью группу входят организационные проблемы, связанные с конкретными недостатками налогового администрирования, недостаточностью информационного и ресурсного обеспечения налогового контроля.

Деятельность по осуществлению налогового контроля протекает в трудных условиях, вызванных в первую очередь проблемами в налоговом законодательстве (многие вопросы, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, остаются за пределами законодательного закрепления в Налоговом кодексе РФ), проблемами в организации работы налоговых органов, негативным отношением налогоплательщиков в целом к налоговой системе и налоговой политике Правительства РФ и др.³, что влияет на действенность налогового контроля.

Вместе с тем, следует отметить, что в Основных направлениях налоговой политики⁴ отмечено, что в течение 2016-2018 годов приоритетом Правительства РФ останется недопущение какого-либо увеличения налоговой нагрузки на экономику.

¹ Дидович А. П. Организационный кризис налоговой системы // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2003. № 1. С.23.

² Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 233 с.

³ Турчина О. В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России // Налоги. 2010. № 4. С. 4.

⁴ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru>

Подчеркнуто, что такого рода предложения не будут вноситься Правительством РФ в Государственную Думу, а также не будут поддерживаться в тех случаях, когда они будут поступать от других субъектов права законодательной инициативы. Такое решение принято, несмотря на то, что представленные в таблице 2 данные демонстрируют, что налоговые доходы бюджетной системы в долях ВВП снизились по сравнению с 2008 годом, однако на протяжении последних четырех лет оставались примерно на одном уровне (изменяясь в диапазоне 34,4% - 35% ВВП).

Таблица 2 - Доходы бюджета Российской Федерации в 2008-2014 гг. (% к ВВП)¹

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Доходы всего	39,17	35,04	34,62	37,26	37,69	36,93	36,93
Налоговые доходы и платежи	36,04	30,88	31,12	34,50	34,97	34,11	34,42
в том числе							
Налог на прибыль организаций	6,09	3,26	3,83	4,06	3,79	3,13	3,33
Налог на доходы физических лиц	4,04	4,29	3,87	3,57	3,64	3,78	3,78
Налог на добавленную стоимость	5,17	5,28	5,40	5,81	5,70	5,35	5,52
Акцизы	0,85	0,89	1,02	1,16	1,35	1,53	1,50
Таможенные пошлины	8,51	6,52	6,74	8,25	8,20	7,51	7,74
Налог на добычу полезных ископаемых	4,14	2,72	3,04	3,65	3,96	3,89	4,07
Единый социальный налог и страховые взносы	5,52	5,93	5,35	6,30	6,60	7,09	6,66
Прочие налоги и сборы	1,73	1,99	1,88	1,71	1,74	1,84	1,82

Одновременно Правительство РФ планирует дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведения антикризисных налоговых мер, а также дальнейшее повышение эффективности системы налогового администрирования.

Основные меры в области налоговой политики, которые Правительство РФ будет предлагать реализовать налоговым органам в 2016-2018 годов, это:

- внесение изменений в законодательство Российской Федерации, предусматривающих добровольное декларирование физическими лицами имущества (счетов и вкладов в банках), включая возможности задекларировать имущество, переданное номинальному владельцу, предоставление таким декларантам значительного объема государственных гарантий, направленных на непривлечение к уголовной, административной и налоговой ответственности в части нарушений налогового, валютного и таможенного законодательства (в рамках исполнения Послания Президента РФ Федеральному Собранию РФ по реализации мер, направленных на легализацию капиталов и активов, в том числе их возврат в Российскую Федерацию);
- совершенствование налогового администрирования. Так, например, с целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых

¹ Источники данных: ВВП - Росстат (данные по состоянию на 02.04.2015), доходы бюджета расширенного правительства - Казначейство России.

последствиях сделки, которую он только планирует совершить, в рамках мероприятий предварительного налогового контроля, предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах. Такой институт предоставит налогоплательщику гарантию в отношениях с налоговым органом, поскольку полнота и достоверность представленной налогоплательщиком информации освободит его от риска применения к нему налоговых санкций. Налоговым органам введение данного института позволит осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов;

- борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. Мероприятия указанного плана предполагают выработку мер, направленных на устранение двойного «неналогообложения», ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием;

- обеспечение возможности автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями. Внедрение Единого стандарта отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, повысит способность налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств национальных налогоплательщиков;

- меры по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов. Данные меры предполагают внесение изменений в Налоговый кодекс в части введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме, а также, в рамках решения задач по деофшоризации российской экономики, в части закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения. Такие изменения не затронут добросовестных налогоплательщиков и при этом будут способствовать созданию нормальных условий ведения бизнеса и созданию конкурентной среды для тех налогоплательщиков, которые не используют агрессивные механизмы налоговой оптимизации¹.

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru>

Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 года¹ также предусматривает осуществление ряда мер, среди которых: сокращение количества контрольных мероприятий, проводимых в отношении малого бизнеса, снижение издержек бизнеса, связанных с этими мероприятиями, ужесточение санкций в отношении сотрудников контрольных органов, допускающих нарушение порядка проведения проверок, признание недействительными результатов проверок в случае грубых нарушений при ее проведении, значительное сокращение внепроцессуальных проверок со стороны правоохранительных органов. Таким образом, данная концепция, утвержденная распоряжением Правительства РФ еще в 2008 году, также направлена на минимизацию налогового контроля.

Направления совершенствования налогового контроля предлагаются не только на уровне исполнительной власти, но и различными учеными – специалистами в области налогового контроля.

Так, например, Г.Г. Безруков и А.В. Козырев в качестве основных направлений совершенствования налогового контроля в нашей стране предлагают: внедрить балльную систему оценки работы инспекторов, что будет отражать уровень их подготовки и стимулировать к более эффективной работе; рассмотреть вопрос о сокращении сроков проведения проверки для средних и малых предприятий, так как проведение проверки затрудняет работу предприятия; осуществлять налоговые проверки не всех сданных налогоплательщиками налоговых деклараций, а проводить автоматическую выборку деклараций, подлежащих налоговой проверке, при помощи специально разработанных программ, что позволит обратить внимание на налоговые декларации с нарушениями налогового законодательства России².

А.С. Селиванов предлагает внести изменения и дополнения в НК РФ. В частности, раскрыть в ч. 1 ст. 82 НК РФ понятия «налоговый контроль», «мероприятие налогового контроля», «форма налогового контроля», «методы налогового контроля»³, дополнить Налоговый кодекс статьей ст. 82.1 с подробным перечнем форм налогового контроля, в числе которых: камеральные налоговые проверки; выездные налоговые проверки; получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;

¹ О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (вместе с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года) : распоряжение Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Безруков Г. Г. Сущность налогов и налогового контроля / Г. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия Уральского федерального университета. 2015. № 1 (57). С.52.

³ Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.28.

проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); истребование документов при проведении проверки (как непосредственно у проверяемого лица, так и у его контрагентов); выемка документов и предметов; экспертиза; проверка постановки на налоговый учет; проверка получения уведомлений об открытии (закрытии) расчетного счета в банке; проверка своевременности представления налоговой декларации; проверка порядка регистрации в налоговых органах объектов игорного бизнеса; проверка обоснованности применения специального налогового режима; проверка соблюдения порядка открытия банком расчетного счета налогоплательщику; проверка исполнения банком поручения налогового органа о перечислении налога; проверка исполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика»¹, а также изложить в Налоговом кодексе принципы осуществления налогового контроля. Но, прежде всего, А.С. Селиванов предлагает повысить защищенность налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов и прекратить практику избирательного применения налоговых норм. Но самое главное, акцентирует внимание автор, «не следует забывать, что помимо фискальной (наполнение бюджета) и регулирующей (поощрение или подавление экономической активности) функций налоги должны выполнять еще и важную социальную роль»², связывающую общество и государство.

К.В. Левчук и Ю.С. Беляева³, напротив, считают, что главная задача налогового контроля состоит в повышении уровня доходов государственного бюджета всеми возможными средствами, в том числе совершенствованием существующих процедур и методов контроля над исполнением налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов, поскольку причиной недостаточной эффективности мероприятий налогового контроля вызвана, в первую очередь, нечеткой регламентацией его процедур. Указанные авторы считают, что в целях совершенствования налогового контроля налоговые органы в обязательном порядке должны усилить работу аналитической составляющей своей деятельности. Именно аналитика позволяет стимулировать налогоплательщика к добровольному исполнению своих налоговых обязанностей. В целях укрепления результативности контрольных мероприятий, необходимо усовершенствование налоговых процедур по применению административно-налоговых санкций.

¹ Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С.29.

² Там же.

³ Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в Российской Федерации / К. В. Левчук, Ю. С. Беляева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по материалам международной научно-практической конференции. Новосибирск, 5 ноября 2015 г. С.1-11.

Г.В. Саркисянц говорит о необходимости разработки и внедрения системы показателей для оценки эффективности налогового контроля с целью принятия обоснованных управленческих решений по его дальнейшему развитию¹.

Мы согласны с мнением Г.Г. Нестерова², что особого внимания требует совершенствование правоохранительных механизмов противодействия налоговой и экономической преступности, криминализации налоговой сферы, разрешения спорных вопросов и конфликтных ситуаций при организации налоговых проверок.

Т. Д. Садовская³ поднимает проблему коррекции содержания, форм и методов налогового контроля. Автор пишет, что сформировавшаяся система налогового контроля в России носит явно фискальный характер, действующее налоговое законодательство ориентировано преимущественно на регулирование деятельности налоговых органов по обеспечению контроля за собираемостью налогов. Все это вызывает справедливый социальный протест, отторжение налогового законодательства, налоговое сопротивление со стороны значительных по численности социальных слоев населения, в том числе тех, кто в полной мере осознал свою юридическую и моральную обязанность платить экономически и социально обоснованные налоги и сборы. Налоговый контроль, по мнению Т.Д. Садовской, эволюционируя вместе с государством, должен приобретать регулирующий характер, способствовать росту экономики и решению социальных проблем, стать одним из важных факторов государственного развития. В связи с этим, заключает автор, сама методология определения понятия налогового контроля и основных элементов его содержания требуют существенной корректировки. Нуждается в дальнейшем совершенствовании и нормативно-правовая база налогового контроля. Согласимся с Т.Д. Садовской и в том, что ФНС России должна стать не только эффективно функционирующим контрольным органом, но и сервисным ведомством, которое от лица государства предоставляет качественные услуги налогоплательщику по исполнению им его конституционной обязанности по уплате налогов.

По мнению А.И. Украинцевой⁴, основными направлениями совершенствования налогового контроля являются:

1) организационно-правовые меры, направленные на повышение эффективности отдельных функций налогового контроля. В частности, эти меры должны касаться

¹ Саркисянц Г. В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок // Молодой ученый. 2015. № 4. С.421-423.

² Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук. М., 2009. 269 с.

³ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 233 с.

⁴ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С.28.

упорядочения внутренних связей между различными уровнями налоговых органов, а также совершенствование статуса налоговых инспекций в сфере осуществления контрольной и юрисдикционной деятельности;

2) нормативное закрепление задач и функций налогового контроля, касающегося четкого нормативного определения контрольных полномочий должностных лиц налоговых органов, которые осуществляют соответствующее контрольное мероприятия.

В целях совершенствования правового обеспечения налогового контроля, А.И. Украинцева предлагает отказаться от регулирования процедуры проведения мероприятий налогового контроля посредством подзаконных нормативных правовых актов ФНС России, а также актов, которые по своему содержанию и форме носят рекомендательный характер. Процедуру проведения налогового контроля целесообразно закрепить в Главе 14 Налогового кодекса Российской Федерации. В частности, в этой главе целесообразно определить полномочия налоговых органов в сфере налогового контроля; порядок взаимодействия налоговых органов при организации и проведении налогового контроля; процедуры организации и поведения налогового контроля; виды и методы налогового контроля. Так же необходимо четко нормативно определить: сроки проведения налогового контроля; ограничения и порядок оформления результатов налогового контроля; случаи, в которых недействительны результаты налогового контроля, проведенного с грубым нарушением требований закона; права налогоплательщиков при проведении налогового контроля и др.¹

Е.И. Комарова² полагает, что актуальным сегодня является выявление, предупреждение и пресечение налоговых правонарушений, а не тотальный налоговый контроль. При этом в перспективе для достижения социально-экономической и бюджетной эффективности налогового контроля необходимо не только проведение комплекса контрольных мероприятий, осуществляемых налоговым органом, которые направлены на всестороннее изучение информации о налогоплательщике, соотношений финансовых результатов налоговой проверки и трудозатрат на ее осуществление, но и формирование адекватной системы оценки результативности и эффективности таких мероприятий. Автор отмечает, что эффективность контрольной работы налоговых органов предполагает, прежде всего, рациональное соотношение затрат (финансовых, трудовых и др.) на осуществление налоговых проверок и полученных результатов. Эффективная система налогового контроля, с одной стороны, должна формировать такие условия

¹ Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С.29.

² Комарова Е. И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1. С.5-6.

уплаты налогов, которые были бы менее обременительны для бизнеса, а с другой стороны, иметь аналитические инструменты налогового контроля, позволяющие пресечь практику уклонения от налогообложения.

Эффективность системы налогового контроля, по мнению Т.В. Бахаревой и В.К. Докальской, определяется, с одной стороны, полнотой поступления налогов в бюджет государства, а с другой - уровнем налоговых издержек, т. е. затрат государства на содержание своего фискального аппарата¹. Одним из стратегических направлений изыскания резерва повышения эффективности налогового контроля можно отметить внедрение в практику форм и методов налогового контроля, основанных на передовых и аналитических технологиях, то есть комплексного системного экономико-правового анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых объектов. Усилия налогового администрирования будут безрезультатны без решения проблемы взаимной ответственности налогоплательщика и государства, и, разумеется, без согласования их интересов. Поэтому эффективность налогового контроля может быть обеспечена безусловным соблюдением базовых принципов налогообложения, а также осуществлением налоговой политики с учетом бюджетных приоритетов и упорядочения государственных расходов².

С точки зрения Е.В. Улюмджиевой, наиболее перспективным выглядит увеличение количества проверок соблюдения налогового законодательства, проводимых совместно с органами налоговой полиции. Результативность их очень высокая, поэтому дальнейшее продолжение совместной деятельности может привести к увеличению поступлений от таких проверок. 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 учета³.

О.А. Толкачев, отмечая, что современная налоговая политика ориентирована на существенное снижение налоговой нагрузки на экономику страны, справедливо полагает, что такое снижение не должно сопровождаться значительным уменьшением налоговых поступлений в бюджеты различных уровней, в связи с этим необходимо существенно

¹ Бахарева Т. В. Налоговый контроль как основной элемент системы налогового администрирования / Т. В. Бахарева, В. К. Докальская // Молодой ученый. 2015. № 24. С. 378.

² Там же. С. 380.

³ Улюмджиева Е. В. Налоговый контроль в современных условиях развития налоговой системы // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. М., 2011. С. 77.

повысить эффективность налогового администрирования¹. В современных условиях совершенствование налогового администрирования предполагает переход налоговой службы от фискального органа к становлению ее как сервисного ведомства. При этом становление налоговых органов как сервисной компании невозможно без использования передовых информационных технологий.

С.В. Гомбожаповой сформулированы принципы формирования единой информационной базы данных, необходимых для осуществления эффективного налогового контроля:

- дифференциация подходов к определению наиболее вероятной величины налоговых обязательств плательщика (индивидуальная и детальная оценка объектов налогообложения в отношении крупнейших и основных налогоплательщиков и унифицированная кадастровая оценка средних и малых предприятий);

- достоверность отражаемой в базе данных информации, обеспечиваемая как за счет надлежащего выбора источников информации, так и за счет перекрестного контроля данных в результате информационного обмена между налоговыми органами и иными лицами, обладающими этой информацией в силу профессиональной деятельности;

- оперативность и непрерывность наполнения базы данных за счет своевременного и постоянного сбора, регистрации и обработки поступающей в налоговый орган информации;

- рациональность формирования базы, предполагающая такой объем формируемых сведений о налогоплательщике, при котором при минимуме затрат на организацию их сбора, ввода и обработки обеспечивается обоснованность решения о достоверности либо недостоверности задекларированной суммы².

Следует отметить, что в 2016 году предстоит большая работа по реализации принятых руководством страны решений по формированию единого механизма администрирования налоговых, таможенных и других фискальных платежей. В связи с этим под руководством Правительства и Минфина России Служба работает по следующим ключевым направлениям: интеграция информационных ресурсов ФНС России и ФТС России; проработка вопроса о передаче администрирования страховых взносов Федеральной налоговой службе; создание и ведение единого федерального информационного ресурса, содержащего сведения о населении Российской Федерации, в том числе сведения о регистрации актов гражданского состояния.

¹ Толкачев О. А. Модернизация налоговых органов в рамках совершенствования налогового администрирования // Молодой ученый. 2014. № 17. С. 337.

² Гомбожапова С. В. Совершенствование налогового контроля с учетом исторического опыта : дис. ... канд. эконом. наук. Иркутск, 2012. С.190.

В этой связи хотелось бы обратить внимание на то обстоятельство, что практически все налогоплательщики, помимо учета в налоговых органах, подлежат учету в государственных внебюджетных фондах (Пенсионный фонд России, фонды медицинского страхования), каждый из которых имеет свою систему учета. Такое положение несет определенные неудобства как для самого налогоплательщика (наличие значительного объема документов), так и для государственных органов (невозможность осуществить идентификацию одного и того же лица, имеющего разные учетные данные). В связи с этим, согласимся с мнением Л.В. Спириной¹, было бы целесообразно принять на уровне Российской Федерации закон об учете налогоплательщика только в налоговой службе. Другим ведомствам может быть предоставлено право пользования учетными данными налогоплательщиков и возможности внесения дополнительной информации, имеющей значение для осуществления налогового контроля налоговыми органами. Разумеется, использование информации, находящейся в базе данных, должно быть ограничено компетенцией конкретного органа и обеспечено сохранением тайны налогоплательщика.

Анализ взглядов ученых на направления совершенствования налогового контроля позволил выделить основные направления по повышению эффективности налогового контроля, которыми, по нашему мнению, являются:

- 1) совершенствование налогового законодательства;
- 2) совершенствование организации налогового контроля;
- 3) усиление информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками и повышение налоговой культуры населения.

При этом мероприятия по налоговому контролю должны быть построены и проводиться в соответствии с принципом экономии налогообложения, а это означает, что затраты на проведение налоговых контрольных мероприятий не должны превышать доходы от этой деятельности. Представляется, что уменьшение количества времени, предназначенного для проведения контрольных мероприятий, не должно понижать эффективность налогового контроля. Таким образом, актуальной представляется проблема повышения эффективности налогового контроля при снижении количества контрольных мероприятий. Полагаем также, что налоговые нормы должны быть максимально определенными, поскольку только в таком случае будет обеспечиваться их правильное понимание и применение как налогоплательщиками, так и органами государственной власти.

¹ Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции // Вестник Поволжского института управления. 2010. № 3. С.158.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ становления и развития налогового контроля в Российской Федерации показал, что специфика налоговых правоотношений такова, что отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, могут быть эффективно реализованы только при наличии особой формы государственного контроля - налогового контроля, являющегося составной частью финансового контроля государства. Сущность налогового контроля выражается в том, что при его проведении проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) и налоговыми агентами норм налогового законодательства. Только благодаря налоговому контролю налоговая система обеспечивает выполнение главной государственной цели, а именно обеспечения доходной части государственного бюджета, которая создается в основном за счет налогов. В сфере налоговых отношений контроль используется в качестве механизма, посредством которого проверяется соответствие деятельности проверяемых лиц предписаниям налогового законодательства. Налоговый контроль проводится в целях создания совершенной системы налогообложения и достижения высокого уровня налоговой дисциплины, при которой исключается наличие нарушений налогового законодательства.

Дальнейшее развитие налоговой системы Российской Федерации предполагает активизацию налогового контроля и повышение его результативности, сосредоточение ресурсов налоговых органов на ключевых сферах потенциальных налоговых нарушений. Однако развитие налогового контроля само по себе не может дать того эффекта, который ожидает государство в области увеличения налоговых доходов. Без решения проблемы взаимной ответственности налогоплательщиков и государства, без согласования их интересов, усилия налогового администрирования будут безрезультатны. Эффективность налогового контроля может быть обеспечена соблюдением базовых принципов налогообложения, а также осуществлением налоговой политики с учетом бюджетных приоритетов и упорядочения государственных расходов.

Практическая значимость работы заключается в том, что проведенный в работе анализ современного состояния налогового контроля и направлений совершенствования налогового контроля в Российской Федерации направлен на повышение его результативности. Содержащиеся в работе выводы могут быть учтены в процессе поиска путей дальнейшего совершенствования законодательства о государственном налоговом контроле в Российской Федерации и служить основой для последующих исследований в данной сфере.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. - М. : Юрид. лит., 2016. - 61 с.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : офиц. текст : принят Гос. Думой 20 дек. 2001 г. : по состоянию на 9 марта 2016 г. - М. : Юрид. лит., 2016. – 414 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : офиц. текст : принят Гос. Думой 16 июля 1998 г. : по состоянию на 5 апр. 2016 г. - М. : Юрайт : Юрайт-Издат, 2016. – 215 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : офиц. текст : принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. : по состоянию на 5 мая 2016 г. - М. : Юрайт : Юрайт-Издат, 2016. - 693 с.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации : офиц. текст : принят Гос. Думой 24 мая 1996 г. : по состоянию на 30 марта 2016 г. - М. : Юрайт : Юрайт-Издат, 2016. – 189 с.
6. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс] : закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 2 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
7. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт [Электронный ресурс] : федер. закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ : (в ред. от 87 марта 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
8. О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон от 10 дек. 2003 г. № 173-ФЗ : (в ред. от 30 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
9. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования [Электронный ресурс] : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ : (в ред. от 2 мая 2015 г.; с изм. от 28 нояб. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

10. О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 дек. 2006 г. № 244-ФЗ : (в ред. от 1 мая 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
11. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 дек. 2008 г. № 294-ФЗ : (в ред. от 9 марта 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
12. О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами [Электронный ресурс] : федер. закон от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ : (в ред. от 5 мая 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
13. О лицензировании отдельных видов деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ : (в ред. от 13 июля 2015 г.; с изм. и доп., вступ. в силу с 10 янв. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
14. О национальной платежной системе : федер. закон от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ : (в ред. от 29 дек. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
15. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс] : указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 : (в ред. от 22 июня 2010 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
16. О структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс] : указ Президента Российской Федерации от 21 мая 2012 г. № 636 : (в ред. от 5 апр. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
17. Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 30 июля 1993 г. № 745 : (в ред. от 8 авг. 2003 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

18. Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 11 нояб. 2002 г. № 817 : (в ред. от 16 янв. 2007 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
19. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 30 сент. 2004 г. № 506 : (в ред. от 5 фев. 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
20. О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (вместе с «Правилами взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов») [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 12 авг. 2004 г. № 410 : (в ред. от 26 мая 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
21. О Порядке разработки и утверждения административных регламентов исполнения государственных функций (предоставления государственных услуг [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 11 ноября 2005 года № 679 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
22. Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 23 июля 2007 г. № 470 : (в ред. от 22 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
23. О составе и порядке представления организатором азартных игр сведений, необходимых для осуществления контроля за соблюдением требований законодательства о государственном регулировании деятельности по организации и

- проведению азартных игр [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 23 авг. 2007 г. № 540 : (в ред. от 24 нояб. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
24. О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 6 мая 2008 г. № 359 : (в ред. от 15 апр. 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
25. Об утверждении правил подготовки органами государственного контроля (надзора) и органами муниципального контроля ежегодных планов проведения плановых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2010 г. № 489 : (в ред. от 24 дек. 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
26. Об утверждении Положения о федеральном государственном надзоре за проведением лотерей [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 11 сент. 2012 г. № 913 : (в ред. от 21 мая 2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
27. Об утверждении Положения о государственном надзоре в области организации и проведения азартных игр [Электронный ресурс] : постановление Правительства Российской Федерации от 4 фев. 2013 г. № 75 : (в ред. от 19 дек. 2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
28. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (вместе с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года) [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 17 ноября 2008 г. № 1662-р // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
29. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями

или валютными биржами : приказ Минфина России от 4 окт. 2011 Г. № 123н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. - 2012. - № 19.

30. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения : приказ Минфина России от 17 окт. 2011 г. № 132н // Рос. газета. - 2012. - 25 янв. - № 14.
31. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей : приказ Минфина России от 17 окт. 2011 г. № 133н // Рос. газета. - 2012. - 8 фев. - № 26.
32. Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы (вместе с «Типовым положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня», «Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам», «Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных», «Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу», «Типовым положением об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (субъектам Российской Федерации, находящимся в границах федерального округа)», «Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения», «Типовым положением о межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю») [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 17 июля 2014 г. № 61н : (в ред. от 3 июля 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
33. Об утверждении Перечня документов, образующихся в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 15 фев. 2012 г. № ММВ-7-10/88@ : (в ред. от 17 июня 2015 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки

Том. гос. ун-та.

34. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru>
35. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2013 году [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
36. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) в 2014 году [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. - Версия Проф. - М., 2016. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
37. Итоги заседания расширенной коллегии, посвященной итогам работы налоговых органов в 2015 году и основным задачам на 2016 год [Электронный ресурс] // URL: <http://www.minfin.ru>
38. По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы : постановление Конституционного Суда РФ от 4 апр. 1996 г. № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 1996. - № 2.
39. По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в Фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов : постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П // Вестник Конституционного Суда РФ. - 1998. - № 3.
40. О налоге на добавленную стоимость : закон Российской Федерации от 6 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1991. - № 52. - Ст. 1871. - Утратил силу.
41. Об акцизах : закон Российской Федерации от 6 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1991. - № 52. - Ст. 1872. - Утратил силу.

42. О подоходном налоге с физических лиц : закон Российской Федерации от 7 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 12. - Ст. 591. - Утратил силу.
43. О государственной пошлине : закон Российской Федерации от 9 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 11. - Ст. 521. - Утратил силу.
44. О налоге на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения : закон Российской Федерации от 12 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 12. - Ст. 593. - Утратил силу.
45. О курортном сборе с физических лиц : закон Российской Федерации от 12 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 12. - Ст. 594. - Утратил силу.
46. Об основах налоговой системы Российской Федерации : закон Российской Федерации от 27 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 11. - Ст. 527. - Утратил силу.
47. О налогах на прибыль предприятий и организаций : закон Российской Федерации от 27 дек. 1991 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. - 1992. - № 11. - Ст. 519. - Утратил силу.
48. Агабекян О. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / О. В. Агабекян, К. С. Макарова. - М. : Зерцало-М, 2014. – 489 с.
49. Административное право Российской Федерации / Н. М. Конин, В. В. Журик, М. П. Петров; под ред. Н. М. Кониной. - М. : Норма, 2015. – 402 с.
50. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации : учеб. / А. П. Алехин, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов. - М. : Зерцало-М, 2015. – 312 с.
51. Бахарева Т. В. Налоговый контроль как основной элемент системы налогового администрирования / Т. В. Бахарева, В. К. Докальская // Молодой ученый. - 2015. - № 24. - С. 378-380.
52. Безруков Г. Г. Сущность налогов и налогового контроля / Г. Г. Безруков, А. В. Козырев // Известия Уральского федерального университета. - 2015. - № 1 (57). - С.47-55.
53. Блех И. И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом развитии / И. И. Блех. - СПб., 1895. - 59 с.
54. Брызгалин А. В. Налоговый контроль / А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных // Налоги и финансовое право. - 2011. - № 5. - С.3-5.

55. Верстова М. Е. Проблемы взаимодействия налоговых органов с правоохранительными органами в процессе совершенствования обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов / М. Е. Верстова // Юрист. - 2007. - № 4. - С.5-6.
56. Гаврилюк Р. А. Трансформация философии налогового права в посткризисном обществе: постсолидаризм или постэгалитаризм / Р. А. Гаврилюк // Финансовое право. - 2010. - № 4. - С.35-40.
57. Гомбожапова С. В. Совершенствование налогового контроля с учетом исторического опыта : дис. ... канд. эконом. наук / С. В. Гомбожапова. - Иркутск, 2012. - 241 с.
58. Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль / М. Гостева // Финансовая газета. - 2007. - № 23. - С.21-22.
59. Дидович А. П. Организационный кризис налоговой системы / А. П. Дидович // Известия Иркутской государственной экономической академии. - 2003. - № 1. - С.19-29.
60. Еналеева И. Д. Налоговое право России: учеб. для вузов / И. Д. Еналеева, Л. В. Сальникова. - М., 2006. - 164 с.
61. Кобзарь Д. А. Судебное разрешение конституционно-правовых споров о компетенции по установлению обязательных платежей / Д. А. Кобзарь // Законодательство и экономика. - 2005. - № 9. - С.7-11.
62. Кобзарь-Фролова М. Н. Роль и значение налогового контроля и учета налогоплательщиков в предупреждении налоговой деликтности / М. Н. Кобзарь-Фролова // Финансовое право. - 2010. - № 7. - С. 18-22.
63. Комарова Е. И. Развитие налогового контроля в России и оценка его эффективности / Е. И. Комарова // Современные проблемы науки и образования. - 2015. - № 1. - С.3-7.
64. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. - М. : ИКЦ «МарТ», 2015. - 456 с.
65. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : ИКЦ «МарТ», 2015. - 455 с.
66. Левчук К. В. Проблемы организации налогового контроля в Российской Федерации / К. В. Левчук, Ю. С. Беляева // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по материалам международной научно-практической конференции. Новосибирск, 5 ноября 2015 г. – Новосибирск, 2015. - С.1-11.
67. Макштарева С. Л. Отражение понятия «правовой контроль» в юридической науке / С. Л. Макштарева // История государства и права. - 2008. - № 3. - С.2-3.

68. Манохин В. М. Российское административное право : учеб. пособие / В. М. Манохин, Ю. С. Адушкин. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 2013. – 455 с.
69. Моисеев В. Н. Проблемы правового регулирования сборов / В. Н. Моисеев // Вестник Федерального Арбитражного суда Западно-Сибирского округа. - 2007. - № 3. - С.21-23.
70. Мусаелян А. К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии. - 2014. - № 2. - С.1-7.
71. Налоговый контроль : научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / под ред. А. А. Ялбулганова. - М., 2014. – 599 с.
72. Нестеров Г. Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России : дис. ... канд. эконом. наук / Г. Г. Нестеров. - М., 2009. - 269 с.
73. Новоселов К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : дис. ... канд. экон. наук / К. В. Новоселов. - Екатеринбург, 2005. – 268 с.
74. Овчинников Г. В. Система государственного контроля за соблюдением налоговой дисциплины : дис. ... канд. экон. наук / Г. В. Овчинникова. - М., 2004. – 255 с.
75. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов; под ред. Н. Ю. Шведовой. - М. : ЭЛПИС, 2005. – 944 с.
76. Парыгина В. А. Налоговое право Российской Федерации / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. - М. : Инвест Фонд, 2015. – 459 с.
77. Пацуркинский П. С. Ключевые мировоззренческие проблемы науки финансового права в начале третьего тысячелетия / П. С. Пацуркинский // Финансовое право. - 2010. - № 4. - С. 11-16.
78. Пенчук А. В. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации и направления его совершенствования / А. В. Пенчук // Концепт. - 2014. - № 7. - С.1-6.
79. Пепеляев С. Г. Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2015. – 496 с.
80. Поролло Е. В. Налоговый контроль: сущность и место в системе государственного финансового контроля / Е. В. Поролло // Terra Ecomomicus. – 2013. - № 3. - Т.11. - С.84-88.
81. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / под ред. проф. А. Н. Козырина. - М. : Норма, 2011. – 399 с.

82. Разгулин С. В. Развитие законодательства о налогах и сборах / С. В. Разгулин // Судебно-арбитражная практика Московского региона. Вопросы правоприменения. - 2003. - № 1-2. - С.1-3.
83. Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Т. Д. Садовская. - Тюмень, 2007. - 233 с.
84. Саркисянц Г. В. Современные проблемы в организации налогового контроля и пути повышения эффективности налоговых проверок / Г. В. Саркисянц // Молодой ученый. - 2015. - № 4. - С.421-423.
85. Селиванов А. С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. С. Селиванов. – М., 2012. – 30 с.
86. Спирина Л. В. Государственный предварительный налоговый контроль: сущность и функции / Л. В. Спирина // Вестник Поволжского института управления. - 2010. - № 3. - С. 156-160.
87. Сурков К. Налоговое администрирование в России / К. Сурков, Ю. Кваша // Налоги. - 2005. - № 1. - С. 7.
88. Толкачев О. А. Модернизация налоговых органов в рамках совершенствования налогового администрирования / О. В. Толкачев // Молодой ученый. - 2014. - № 17. - С. 337-339.
89. Турчина О. В. Проблемы повышения эффективности налогового контроля России / О. В. Турчина // Налоги. - 2010. - № 4. - С. 3-6.
90. Украинцева А. И. Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. И. Украинцева. - М., 2011. - 30 с.
91. Украинцева А. И. Сущность, формы и методы налогового контроля / А. И. Украинцева // Административное и муниципальное право. - 2011. - № 6. - С. 79-84.
92. Улюмджиева Е. В. Налоговый контроль в современных условиях развития налоговой системы / Е. В. Улюмджиева // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). - Т. I. - М. : РИОР, 2011. - С. 75-77.
93. Черников В. В. Судебные, правоохранительные и контрольные органы России / В. В. Черников. - М. : Норма, 2015. – 680 с.

Уважаемый пользователь! Сообщаясь ваше внимание, что система «Антиплагиат» отвечает на вопрос, является ли тот или иной фрагмент текста заимствованным или нет. Ответ на вопрос, является ли заимствованный фрагмент именно плагиатом, а не законной цитатой, система оставляет на ваше усмотрение.

Отчет о проверке № 1

дата выгрузки: 24.05.2016 18:28:31
пользователь: nikolayev_s@yandex.ru / ID: 3251933
отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат»
на сайте www.antiplagiat.ru

Информация о документе

№ документа: 1
Имя исходного файла: 5 Диплом Налоговый контроль _1_.doc
Размер текста: 1026 КБ
Тип документа: Не указано
Симвалов в тексте: 206422
Слов в тексте: 24392
Число предложений: 2066

Информация об отчете

Дата: Отчет от 24.05.2016 18:28:31 - Последний готовый отчет
Комментарий: не указано
Оценка оригинальности: 60.53%
Заимствования: 39.47%
Цитирование: 0%



Оригинальность: 60.53%
Заимствования: 39.47%
Цитирование: 0%

Источники

Доля в тексте	Источники	Ссылка	Дата	Найдено в
5.05%	[1] не указано	www.furka.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
4.81%	[2] Енчалева И	www.furka.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
4.26%	[3] НАЛОГОВОЕ	www.furka.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
4.25%	[4] Вестник ПАГС №24 в формате PDF	vestnik.pags.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
4.18%	[5] Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в Российской Федерации Pandia.ru	pandia.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
4.08%	[6] Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации - диссертация и автореферат по праву и юриспруденции. Скачайте бесплатно автореферат диссертации на тему Административное право, финансовое право, и налоговое право...	www.wcnr.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
3.44%	[7] Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации - диссертация и автореферат по праву и юриспруденции. Скачайте бесплатно автореферат диссертации на тему Административное право, финансовое право, и налоговое право...	www.wcnr.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
3.27%	[8] Автореферат	www.vkna.gov.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
3.13%	[9] Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации	www.wcnr.ru	25.11.2014	Модуль поиска Игнорирует
3.03%	[10] Правовое регулирование налогового контроля в Российской Федерации - диссертация и автореферат по праву и юриспруденции. Скачайте бесплатно автореферат диссертации на тему Административное право, финансовое право, и налоговое право...	www.wcnr.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
2.65%	[11] НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: СУЩНОСТЬ И МЕСТО В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ - тема научной статьи по экономике и социальным наукам, читайте бесплатно текст научно-исследовательской работы в электронной библиотеке КиберЛенинка	cyberleninka.ru	01.12.2014	Модуль поиска Игнорирует
2.53%	[12] Козлова-Филова И.Н. Роль и значение налогового контроля и учета налогоплательщиков в предупреждении налогового деликтности. // Электронный ресурс, 2010.	elibrary.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
2.13%	[13] «Все авторефераты» Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации	all-refereats.com	в начале 2011 года	Модуль поиска Игнорирует
2.02%	[14] Качественные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля	delo.net	21.04.2016	Модуль поиска Игнорирует
1.93%	[15] Особенности государственного контроля и прокурорского	www.knowledge.allnet.ru	в начале 2011 года	Модуль поиска