

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Юридический институт
Магистратура

УДК 336.225.673

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание степени магистра
по направлению подготовки
40.04.01 – «Юриспруденция»

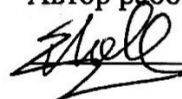
Руководитель ВКР

канд. юрид. наук, доцент

_____ С.С. Кузнецов

«20» мая 2020 года

Автор работы



_____ В.Н. Лобанова

Томск –2020

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Магистратура

ЗАДАНИЕ

по подготовке выпускной квалификационной (магистерской) работы

студенту: Лобановой Вере Николаевне

Тема выпускной (квалификационной) работы: Налоговый контроль в Российской Федерации

Утверждена _____

Руководитель работы: Кузнецов Сергей Сергеевич

Сроки выполнения выпускной (квалификационной) работы:

1). Составление предварительного плана и графика написания выпускной (квалификационной) работы

с «15» сентября 2018г. по «01» декабря 2018г.

2). Подбор и изучение необходимых нормативных документов, актов и специальной литературы с «21» сентября 2018г. по «01» декабря 2019г.

3). Сбор и анализ практического материала с «11» февраля 2019г. по «01» июня 2019г.

4). Составление окончательного плана выпускной (квалификационной) работы с «20» сентября 2018г. по «25» сентября 2018г.

5). Написание и оформление выпускной (квалификационной) работы с «01» ноября 2019г. по «30» апреля 2020г.

Если работа выполняется по заданию организации указать ее _____

Встречи дипломника с научным руководителем – ежемесячно (последняя неделя месяца в часы консультаций).

Научный руководитель _____

С положением о порядке организации и оформления выпускных (квалификационных) работ ознакомлен, задание принял к исполнению _____

Аннотация

магистерской диссертации на тему:

«Налоговый контроль в Российской Федерации»

Общий объем исследования составляет 76 страниц. В работе были использованы 100 источников.

Цель исследования – изучение налогового контроля, выявление проблем и поиск основных направлений совершенствования налогового контроля.

Для достижения поставленных в настоящей работе целей применялись общенаучные, частно-научные и частноправовые методы познания. Структура работы состоит из введения, трех глав, семь параграфов, заключения, списка использованных источников и литературы.

Во введении магистерской диссертации отражается актуальность избранной темы исследования, устанавливаются цели и задачи исследования, предмет, объект и методы исследования, определяется теоретическая основа исследуемой тематики.

Первая глава («Сущность налогового контроля») состоит из трех параграфов. В параграфе 1 рассматривается понятие налогового контроля, дается его общая характеристика, определяется его место в системе финансового контроля. В параграфе 2 («Становление законодательства РФ о налоговом контроле») рассмотрены основные этапы развития налогового контроля. В параграфе 3 («Формы и методы налогового контроля») исследуются вопросы соотношения понятий формы налогового контроля и метод налогового контроля, а также анализируются классификации форм и методов налогового контроля.

Вторая глава («Налоговые проверки») состоит из двух параграфов. В параграфе 1 («Понятие и сущность налоговой проверки») рассматривается понятие и значение налоговых проверок, их место в системе налогового контроля. В параграфе 2 («Законодательство о налоговых проверках») дается общая характеристика проведения выездной и камеральной налоговой проверки, их различия между собой. Приводится сравнение камеральных и выездных проверок по критерию эффективности. В третьей главе («Развитие и совершенствование налогового контроля в Российской Федерации») анализируются приоритетные направления развития налогового контроля, исследуются проблемы налогового контроля и предлагаются предложения по их устранению.

В работе приводятся примеры из судебной практики, а также информация и статистические данные из официального сайта Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

В заключении представлены краткие выводы по теме исследования.

Автор работы

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Лобанова'.

Лобанова В.Н.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	6
1 Сущность налогового контроля в России	9
1.1 Понятие налогового контроля в России и его место в системе финансового контроля	9
1.2 Становление и развитие законодательства о налоговом контроле в России	16
1.3 Формы и методы налогового контроля	21
2 Налоговая проверка: понятие, сущность, законодательство	29
2.1 Понятие и сущность налоговой проверки	29
2.2 Основные виды налоговых проверок	32
2.3 Законодательство о налоговых проверках	50
3 Развитие и совершенствование налогового контроля в РФ	54
3.1 Основные направления развития налогового контроля	54
3.2 Проблемы налогового контроля и пути их решения	56
Заключение	64
Список использованных источников и литературы	66

Введение

Актуальность темы исследования. Значение налогов и сборов как основных элементов налоговой системы и как непосредственных источников доходов бюджетов различных уровней определяет налоговый контроль как наиболее важное направление деятельности налоговых органов.

Налоговые органы с помощью механизма налогового контроля имеют возможность проверять соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в том числе по уплате налогов, а также выявляют допущенные налоговые правонарушения, выставляют требования при несвоевременной уплате налогов, пеней и штрафных санкций.

В наибольшей степени именно в рамках налогового контроля реализуются интересы государства в налоговой сфере, что влечет необходимость постоянного развития и повышения качества налогового контроля.

Сегодня все большее значение приобретает онлайн-среда, развиваются неденежные методы расчетов. В таких условиях существующая система налогового контроля с его набором форм и методов уже становится менее эффективной. Появилась потребность в новых, более современных формах налогового контроля. В связи с этим, мы живем в условиях постоянно меняющегося, динамичного законодательства.

Актуальность темы объясняется необходимостью углубления теоретического исследования содержания и организации налогового контроля, изменением форм и методов налогового контроля, в условиях использования технологий обработки больших данных, усложнения хозяйственных операций, потребностью в совершенствовании механизмов реализации новшеств налогового контроля на практике.

Степень научной разработанности темы. Налоговый контроль в научной литературе исследуется достаточно полно. Изучение данного института осуществляется различными специалистами и в области финансового, налогового, административного права. Теоретические принципы налогового контроля объединены с общими принципами о государственном финансовом контроле. С целью анализа роли налогового контроля в устройстве государственного финансового контроля были проанализированы работы Е. Ю. Грачевой, О.А. Ногиной. О механизме правового регулирования налогового контроля писали такие ученые, как: А. В. Брызгалин, Ю. Ф. Кваша, И. И. Кучеров, Н. П. Кучерявенко, Д. Е. Нелюбин, О. А. Ногина, С. Г. Пепеляев.

По вопросам, связанным с существующими формами налогового контроля и их развитию внесли свой вклад Тарнопольская Д. С., Савин Д. А., Тимошенко В. А. Семенихин В. В., Полтева А.М. и др.

Есть и некоторые темы, которые исследованы недостаточно, к примеру, практически нет научных работ, посвященных предпроверочному анализу, который в настоящее время широко применяется и является одним из главных инструментов, с помощью которого реализуется риск-ориентированный подход. Еще только предстоит разработать механизмы организации и проведения налоговых проверок в новых условиях автоматизации процесса предоставления отчетности и организации аналитической работы с использованием косвенной информации при определении налогооблагаемой базы. Изучение и анализ налогового контроля необходимы в связи с непрерывностью реформирования контрольной функции государства, а также эволюцией нормативно-правовых актов, регулирующих налоговые правоотношения и их практическое применение.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является изучение налогового контроля, в виде первостепенного элемента налоговой системы России, его становления и развития законодательства о налоговом контроле, организации налогового контроля, механизмов применения действующих форм и методов налогового контроля, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

В рамках достижения данной цели решаются задачи:

1. определить сущность, понятие налогового контроля;
2. исследовать становление и развитие законодательства о налоговом контроле;
3. исследовать определить основные формы налогового контроля;
4. рассмотреть сущность и порядок проведения выездной и камеральной налоговой проверки как составляющих налогового контроля;
5. рассмотреть основные проблемы налогового контроля и основные направления его совершенствования.

Объектом исследования является набор общественных отношений, сложившейся в области реализации налогового контроля.

Предмет исследования слагают правовые нормы, настраивающие общественные связи в области осуществления полномочий и контрольных ролей налоговых органов.

Методологической основой данного исследования составляют общенаучные, частнонаучные и частноправовые методы. К общенаучным методам относятся анализ, синтез, индукцию, дедукцию, абстрагирование, конкретизация, логический метод. В числе частнонаучных были использованы статистический, сравнительно-правовой метод, формально-юридический метод, историко-правовой метод.

Теоретической основой для написания работы послужили работы отечественных ученых, занимающихся разработкой и анализом данной темы, а именно: П. Андрейкина,

Л.Л. Арзумановой, Д. Н. Бахраха, О.В. Болтиновой, О.Ю. Бубновой, Г.С. Айтхожиной, М.С. Беловой, А.В. Брызгалина, Э.А. Вознесенского, Ю.В. Гончаровой, Е. Ю. Грачевой, А. В. Демина, А. М. Дубинского, П.С. Долгополова, О.А. Ногиной, С.Г. Пепеляева, А.Ю. Ильина, Ю. Ф. Квашы, М. О. Клейменовой, А.А. Копиной, Ю. Лермонтова, М. Марковой, П.В. Матвеевко, Ю.В. Неляпиной, А.М. Полтевой, Д.С. Тарнопольской, Д.А. Савина, Д.В. Тютинина, Р.В. Удалова, Д. Г. Черника, Л. Чистяковой и других.

Так же использовались законодательные и нормативные акты органов власти различных уровней по рассматриваемой проблеме, материалы периодической печати.

Научная новизна и практическая значимость исследования определяется тем, что результаты изучения налогового контроля могут повлиять на более детальный и тщательный теоретический анализ данной сферы, оказать влияние на расширение теоретической базы. В работе исследованы противоречиво решаемые в литературе и на практике теоретические проблемы.

Быстро изменяющееся налоговое законодательство, недостаточная ясность его формулировок, а также практическая значимость налогового контроля в нынешних условиях обуславливают необходимость продолжения исследований в этой области. Сформулированные в работе выводы и предложения могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства и нормативно-правовой базы. Изучение вопросов, связанных с практическим применением новых механизмов налогового контроля, позволило выявить некоторые проблемы и противоречия. Были также выдвинуты предложения по усовершенствованию, устранению существующих противоречий.

Структура диссертации. Диссертационное исследование включает в себя введение, три главы, семь параграфов, заключение, список использованных источников и литературы.

1 Сущность налогового контроля в России

1.1 Понятие налогового контроля в России и его место в системе финансового контроля

В правовой отечественной науке задачи налогового контроля как важного права налоговых органов были и существуют сегодня темой их активного изучения.

Так, О.А. Ногина отмечает, что контроль как неотъемлемая составляющая любого процесса управления призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта¹. Налоговый контроль, являясь одним из видов государственного финансового контроля, пронизывает все сферы общественной жизни, в которых функционируют хозяйствующие субъекты, получающие доходы от своей деятельности².

Государственный финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля и осуществляется на всех стадиях финансовой деятельности, т.е. в процессе собирания, распределения (перераспределения) и использования фондов денежных средств. Он направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и целесообразности использования финансовых ресурсов в деятельности всех государственных и муниципальных органов власти³.

Финансовый контроль является сложной, многоаспектной категорией. С одной стороны, это функция государственного управления, по отношению к которому он выступает средством, инструментом реализации политики государства. С другой стороны, сам финансовый контроль можно рассматривать как управленческую деятельность, имеющую свои методы, способы, формы реализации⁴.

Классификацию финансового контроля, в науке финансового права производят по нескольким основаниям, например, исходя из сферы его осуществления. Налоговый контроль зависит от сферы его осуществления и является одним из видов финансового контроля⁵.

То обстоятельство, что налоговый контроль является неотъемлемой частью государственного финансового контроля, подтверждается следующим.

¹ Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб. : «Питер», 2002. С. 10.

² Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2012.

³ Курбатов Т. Ю. О формах и методах налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева // Консультант Плюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁵ Там же

Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»¹ установлено, то что государственный финансовый контроль содержит в себе контроль за выполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

В ст. 82 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) содержится легальное определение налогового контроля. Налоговый контроль - это деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ².

Из ст. 82 НК РФ следует, что налоговый контроль считается деятельностью налоговых органов.

Существование легального определения не исключает споров в литературе о том, насколько оно полно отражает сущность налогового контроля, верно ли сформулировано. Тютин, к примеру, называет его не вполне корректным, так как имеет место **idem per idem** – одно и то же; подобное за подобное (контролем... признается деятельность... по контролю за соблюдением... законодательства...)³.

Следует также отметить, что определение, которое дано в НК РФ, не является единственным.

Иное определение налогового контроля имеется п. 1 ст. 2 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»⁴. Государственный контроль (надзор) – деятельность уполномоченных органов государственной власти (федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации), направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений юридическими лицами, их руководителями и иными должностными лицами, индивидуальными предпринимателями, их уполномоченными представителями

¹ О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (в ред. от 12 апреля 2019 г.) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ 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 : (ред. от 01. апреля 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. 2008. № 52. ст. 6249.

требований, установленных настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, посредством организации и проведения проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, принятия предусмотренных законодательством Российской Федерации мер по пресечению и (или) устранению последствий выявленных нарушений, а также деятельность указанных уполномоченных органов государственной власти по систематическому наблюдению за исполнением обязательных требований, анализу и прогнозированию состояния исполнения обязательных требований при осуществлении деятельности юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Данное нормативное определение развернуто и возможно слишком объемно. К тому же стоит учитывать, что при реализации налогового контроля согласно п. 4 ч. 3.1 ст. 1 Федерального закона не применяются его положения, формирующие порядок проведения проверок.

В экономической и юридической литературе содержатся различные понятия и определения налогового контроля.

Смысл налогового контроля можно рассматривать с двух точек зрения:

1) в широком плане налоговый контроль - это набор мер государственного управления, которые, в целях реализации действенной государственной финансовой политики, обеспечивают экономическую стабильность России и следование государственным и муниципальным фискальным интересам;

2) налоговый контроль в узком аспекте – это наблюдение государства в лице квалифицированных органов за законностью и рациональностью действий в процедурах введения, уплаты или взимания налогов и сборов¹.

Еще одно определение можно найти в учебнике Соколовой и Грачевой. По их мнению, налоговый контроль – это узаконенная принципами налогового права работа уполномоченных органов, создающая исполнение налогового законодательства и точность начисления, достаточность и актуальность перечисления налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд².

О.А. Ногина в свою очередь полагает, что налоговый контроль – это часть образуемого государством организационно-правового устройства управления, и проявляет собой особый вид работы намеренно уполномоченных на то государственных органов, в

¹ Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. - М.: НОРМА, 2004. С. 311.

² Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право. М.: Юриспруденция, 2001. С. 89.

следствие которой обеспечиваются принятыми нормами налогового права выполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, анализ и выяснение свидетельств для реализации обязательных налоговых изъятий в бюджетную систему и определение оснований для применения мер налоговой ответственности за совершение правонарушений¹. Таким образом, Ногина приходит к выводу о том, что налоговый контроль – это вид деятельности органов и обозначает цель этой деятельности как часть системы государственного управления.

Иное определение предлагает Д. В. Тютин: налоговый контроль – вид деятельности налоговых органов, урегулированный НК РФ, целью которой является получение информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, определении оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности².

М.О. Клейменова в своем учебном пособии описывает налоговый контроль как вид деятельности уполномоченных органов налоговой администрации, которая осуществляется в разных формах с целью извлечения информации о соблюдении норм налогового законодательства, а также проверки своевременности и полноты выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и иными обязанными лицами³. В данном определении также упоминается деятельность, ее цель, и деятельность эта реализуется в определенной форме.

Исходя из сказанного выше, можно прийти к выводу, что под налоговым контролем чаще всего понимается деятельность уполномоченных органов по получению информации о том, насколько полно и своевременно исполняют свои обязанности субъекты налоговых правоотношений, а также установление оснований для привлечения к налоговой ответственности за совершение правонарушений в налоговой сфере.

В связи с налоговым контролем также часто употребляется и такое понятие, как администрирование.

Налоговое администрирование понимается как система управления налогообложением, это ряд определенных мер, которые направлены на максимально

¹ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 38.

² Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

возможный сбор налогов при сокращении затрат, в том числе бремя, возложенное на налогоплательщика¹.

Возможно прийти к выводу о том, что данные понятия по смыслу довольно близки.

Следует отметить, что при анализе понятия «налоговый контроль» закономерно возникает необходимость выяснить, что есть контроль, в чем его отличие от надзора.

Д.Н. Бахрах различает понятия «надзор» и «контроль». По его мнению, в зависимости от объема контроля существует собственно контроль, в процессе которого проверяется законность и целесообразность деятельности, и существует надзор, который ограничивается лишь проверкой законности. Надзор является несколько суженным контролем².

В кодексах, законах и других нормативных актах, которые упоминались выше, говорится именно о «контроле». Но встречаются и исключения.

Примечательно и то, что понятие налоговый надзор используется не только в работах ученых, но и в некоторых законах. Так Федеральным законом от 14 октября 2014 г. № 307-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях...»³ во многих статьях данного нормативного правового акта термин «контроль» был заменен на термин «надзор».

Не только в науке, но даже в федеральных законах употребляют оба варианта, так что можно сделать о том, что вопрос дискуссионный и существуют различные мнения по этому вопросу. Некоторые отождествляют налоговый контроль и налоговый надзор.

Данной точки зрения, к примеру, придерживается В.С. Чернявский, который считает, что налоговые органы, будучи наделенными отдельными полномочиями государственного финансового контроля, в процессе его проведения осуществляют надзор за законностью действий в процессе формирования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях обеспечения эффективной финансовой политики⁴.

Аналогичным образом В.А. Парыгина и А.А. Тадеев полагают, что налоговый контроль – это система действий налоговых и иных уполномоченных государственных

¹ Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. М.: НОРМА, 2000. С. 609.

³ О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и отдельные законодательные акты Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с уточнением полномочий государственных органов и муниципальных органов в части осуществления государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон РФ от 14.10.2014 № 307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2014. № 42. ст. 5615 .

⁴ Чернявский В.С. Государственный финансовый контроль: проблемы эффективности // Право и политика. 2004. № 6. С. 59.

органов по надзору за выполнением фискально-обязанными лицами норм налогового законодательства¹.

Но поскольку мы говорим именно о налоговом контроле, то именно на нем необходимо остановится подробнее.

Кроме того, имеется и такое определение налогового контроля: «Контроль – это составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями и иными нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями»².

Юридический энциклопедический словарь определяет государственный контроль как одну из форм осуществления государственного управления, обеспечивающую соблюдение законов и других правовых актов, издаваемых органами государства³.

Основное назначение контроля, которое в полной мере может распространяться и на налоговый контроль, - способствовать неукоснительному выполнению решений в установленный срок, достижению высоких конечных результатов, повышению уровня организованности в управленческой деятельности и ответственности в работе всех должностных лиц, обеспечивать большую ритмичность и целеустремленность в работе государственного аппарата управления. Важнейшая задача контроля в этой связи - предупреждение нежелательных последствий.

Следовательно, сам по себе контроль – это осуществление и выработка непосредственного, эффективного и направленного воздействия, в результате которого обеспечивается достижение заданных целей без отклонения от запланированного.

Для понимания сущности налогового контроля необходимо рассматривать его исходя сущности контроля в целом. При этом следует применить его этимологическое толкование.

Такое толкование позволяет прийти к выводу о том, что контролем считается проверка и постоянное изучение различных обстоятельств в целях обеспечения надзора и

¹ Парыгина В.А., Тадеев А.А. Налоговое право России. Ростов-на-Дону: «Феникс», 2002. С. 245.

² Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА, 2001. С. 191.

³ Юридический энциклопедический словарь / Под редакцией А.Я. Сухарева. 2-е издание, дополненное. М.: Советская энциклопедия, 1987. С. 86.

(или) проверки. Следовательно, сущность надзора, по сути, связана с отождествлением его с контрольными и проверочными действиями¹.

В целях понимания содержания контрольной деятельности налоговых органов в сфере налогообложения нужно выделить ее существенные составные элементы: предмет, методы, объект, срок и порядок контроля, а также субъекты контроля, в том числе вспомогательный субъект, контролируемый субъект, контролирующий субъект.

В круг субъектов налогового контроля входят должностные лица налоговых и таможенных органов. Налоговые органы, в соответствии со ст. 30 НК РФ², составляют единую централизованную систему контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах. В эту систему входят:

- федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Таковым органом сегодня в Российской Федерации является Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России);

- территориальные органы ФНС России.

Следующим элементом является объект.

В научной и иной литературе имеются различные мнения по вопросам определения объекта контрольной деятельности и объекта налогового контроля.

Например, объектом налогового контроля считают информацию, которая связана с использованием, исполнением и соблюдением контролируемым субъектом соответственно прав, обязанностей и запретов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах³.

Кроме того, в качестве объектов финансового, в том числе налогового, контроля принимают:

- лиц, в отношении которых реализуется контроль⁴;

- ряд денежных отношений, имеющих публичный характер, возникающих в ходе взимания налогов (сборов) и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности⁵.

¹ Ильин А.Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: Монография / Отв. ред. С.В. Запольский [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юрид. Лит, 1973. С. 28.

⁵ Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М., 2001. С. 20.

- совокупность различных носителей информации (материальных, документальных и т.д.), которые исследуются в ходе финансово-контрольной деятельности¹.

Наряду с определением объекта налогового контроля весьма целесообразным является выделение в его структуре такого элемента, как предмет налогового контроля. Такое выделение представляется достаточно обоснованным в силу особой значимости предметов налогового контроля для оценки результатов контрольных мероприятий, установления фактов налоговых правонарушений и последующего возможного привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Предметами налогового контроля являются документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком финансово-хозяйственных операциях, его действиях или бездействии. Следовательно, договоры, документы бухгалтерского учета и отчетности, платежные и кассовые документы, счета-фактуры и т.д. – это и есть предметы налогового контроля².

Деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов заключается в использовании видов, форм и методов налогового контроля. Эффективность налогового контроля непосредственно связана с правильным выбором форм, методов и видов налогового контроля. Механизм налогового контроля составляют формы, методы и его виды.

1.2 Становление и развитие законодательства о налоговом контроле в России

Институт налогового контроля в России имеет давнюю историю. Эта история берет свое начало с тех пор, как возникла объективная необходимость учета и контроля налоговых поступлений, пополняющих казну государства³.

В исторической ретроспективе развитие правового регулирования налогового контроля охватывает три периода: дореволюционный, советский и российский⁴.

¹ Котов В.В. Правовая концепция интегрированной системы негосударственного финансового контроля: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 11.

² Кормилицын А.С. Объект и предмет налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Фальшина Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ...канд. Юрид. Наук. Тюмень, 2007. С 79.

Могут выделять несколько иные этапы: период Киевской Руси и Московского государства (IX в. - первая половина XVIII в.), период Российской империи (первая половина XVIII в. - 1917 г.), период Советской России и СССР (1917 - 1991 гг.), период Российской Федерации (1991 г. - по настоящее время)¹.

В конце IX в. Начала образовываться финансовая система Руси. Основным источником княжеской казны была дань, которая уплачивалась как деньгами, так и в натуральной форме.

Киевский князь опирался на помощь военных начальников им назначаемых и администраторов, которые, как правило, избирались из членов семьи и доверенных лиц².

Незадолго до распада Древнерусского государства, с XI в., в княжеском дворе возникли должности, которые напрямую отвечали за сбор податей. Это были данщики, таможенники, верующие и т.д.³ Отмечу то, что уже можно было говорить о возникновении должностей, которые занимали лица непосредственно взимающие налоги и ведущие контроль за их поступлениями.

На Руси после татаро-монгольского нашествия основным налогом являлся «выход», взимающийся с каждой души мужского пола и с головы скота. Его собирали специально назначенные чиновники – баскаки и откупившие это право богатые восточные купцы⁴. В это время происходил учет лиц, с которых взимались налоги. По этим данным возникали писцовые книги, которые сейчас возможно назвать предшественниками современного реестра налогоплательщиков.

К XIV в. создается система «кормления с произволом кормильщика и его чиновников». Кроме того, возникают должности казначеев, дьяков и подьячих, которые ведали сбором оброков и вели книги и записи. Данный период (до 1464 г.) характеризовался отсутствием специальных финансовых учреждений⁵. С освобождения Руси от татарского ига в 1480 г. началось формирование финансовой системы Руси и системы налогов. Началось оно с описания земель.

При Иване Грозном улучшается порядок собирания налогов. Количество взимаемой продукции либо денег фиксировалось в особых книгах. Раскладка и взимание податей проводилась посредством выборных окладчиков.

¹ Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: Монография / Отв. ред. С.В. Запольский [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Захарова Н. А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис.... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. М.: 2005. С. 127.

³ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. М.: Старт, 2002. С. 9.

⁴ Елькина Э. Н. История налоговых проверок // Аграрный вестник Урала, 2014. №6. С. 101.

⁵ Мусаелян А. К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии, 2014. № 2. С.93.

С 1655 г. во времена царствования Алексея Михайловича начинает действовать Счетный приказ, задачей которого был контроль сумм, которые поступали в приход и расход по разным учреждениям.

Следовательно, для этого этапа развития налогового контроля было характерно следующее: раздробленность всех элементов реализации налогового контроля в результате недостаточного развития государства; контроль за сбором налогов относился непосредственно власти; создавались должности, находясь на которых лица должны были собирать налоги¹.

Воцарение Петра I характерно масштабными преобразованиями всех сфер экономики, с этого момента начался второй этап развития налогового контроля.

Петром был введен «управленческий» Сенат – постоянно действующий высший орган государственного управления, наряду с другими функциями выполнял обязанности контролера в сфере государственных налогов и расходов. В 1706 г. издан Указ о создании губерний во главе с губернатором. На губернатора возложены обязанности по контролю за сбором налогов². Вместо многочисленных приказов создается Камер-коллегия, которая следила за окладными и неокладными приходами. Казенные подати взимались выборными земскими старостами под контролем воевод. Петровская эпоха характерна переходом от подворного налогообложения к подушной подати, это значит объектом налогообложения становится лицо мужского пола. Были созданы «ревизские сказки» – списки, в которые заносилось мужское население³.

После смерти Петра I финансы постепенно приходят в упадок. Только во времена Екатерины II создаются предпосылки перехода к более рациональным методам ведения финансового хозяйства, проводится реорганизация государственного аппарата.

Екатерина II кардинально преобразовала систему управления финансами. Она создала экспедицию о государственных доходах, которая далее была разделена на четыре самостоятельных экспедиции, одна из которых занималась взысканием недоимок и недоборам налогов. В губерниях для сбора податей, ревизии отчетов было создано коллегиальные губернские казенные палаты. Екатерина продолжила курс Петра I на усиление местного самоуправления⁴. Эти палаты осуществляли свою деятельность вплоть

¹ Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки, 2017, № 04-3. С. 132.

² Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис.... Канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М.: 2003. С. 119.

³ Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки, 2017, № 04-3. С. 132.

⁴ Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: налоговые проверки : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. –

до XX в. Но с XIX в. контроль количества налогоплательщиков начал осуществляться ревизионными переписями¹.

В период царствования Александра I создается Министерство финансов, в ведении которого были все государственные доходы, кроме того им разрешались и вопросы по налогообложению. На местах же данные вопросы решались казенными палатами, которые подчинялись Министерству финансов. В эти годы формируется принцип налогового прогнозирования – перед установлением новых податей исследовалось и просчитывалось, насколько на самом деле такой шаг выгоден и на кого в реальности падет бремя нового налога.

Во второй половине XIX в. налоговая система сильно усложнилась и требовала реформ в области контроля за поступлением налогов. В 1874 г. податный надзор передается уездной полиции. Инициатором реформы налогового контроля выступил министр финансов Н. Х. Бунге². По его инициативе в 1885 г. появились должности податных инспекторов. Таким образом, на данном этапе происходит централизация и усиление осуществления налогового контроля, и создаются специальные органы государственного аппарата, осуществляющие налоговый контроль³.

В дальнейшем, в первые годы после революции 1917 г., новые власти использовали опыт организации финансового контроля дореволюционного периода, в том числе и налогового. Советский период в развитии налогового контроля ознаменован началом Гражданской войны и политикой военного коммунизма. Эти события оказали негативное влияние, им сопутствовало значительное ослабление роли финансового аппарата⁴.

Восстановление хозяйственной жизни страны и возрождение налоговой системы произошли после провозглашения новой экономической политики (НЭП).

В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, утвержденным ВЦИК 26 июля 1921 г., в составе Народного комиссариата финансов было создано организационно-налоговое управление, которое позднее переименовали в управление налогами и государственными доходами⁵.

М. : Издательство Юрайт, 2020. – 271 с. // ЭБС Юрайт Электрон. дан., 2013-2020. URL: <https://urait.ru/bcode/456340> (дата обращения: 14.05.2020).

¹ Нестеров Г. Г., Попонова Н. А., Терзиды Н. А. Налоговый контроль: учебное пособие. М.: Эксмо, 2009. С. 243.

² Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: налоговые проверки : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. – М. : Издательство Юрайт, 2020. 271 с. // ЭБС Юрайт, Электрон. дан., 2013-2020. URL: <https://urait.ru/bcode/456340> (дата обращения: 14.05.2020).

³ Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки. 2017 № 04-3. С. 132.

⁴ Мусаелян А. К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии, 2014. № 2. С. 94.

⁵ Романовенков М.В., Врублевский О.В., Сабанти Б.М. Финансы. М.: Перспектива, 2000. С. 338.

На местах функции налогового контроля осуществляли финансовые инспекторы, которые находились в подчинении губернских финансовых отделов. Сбор налогов с населения был введен в 1930 году¹.

В 1930 г. учреждается налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских финансовых отделов².

В 1959 г. произошло переименование налоговых инспекций в инспекции государственных доходов, при этом их компетенция почти не изменилась. Исходя из вышесказанного, можно заключить, что для этого периода характерно усиление роли органов, имеющих полномочия осуществлять налоговый контроль на местах³.

Начиная с 1959 г. система налогового контроля в целом носила стабильный характер.

Переход экономики страны к рыночным отношениям в годы перестройки изменил финансовую систему⁴. В последние годы СССР была легализована частная собственность на средства производства. Практически с 1986 г. появились налоговые правоотношения с принятием Закона СССР «Об индивидуальной трудовой деятельности».

В соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76, Приказом Министерства финансов РСФСР от 6 марта 1990 года № 50л.с. в составе Министерства финансов создана государственная налоговая инспекция.

С переходом к рыночной экономике начинается новый этап в развитии налогового контроля, возникает необходимость реорганизации налоговых органов.

21 марта 1991 г. был принят Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» и создана Государственная налоговая служба Российской Федерации.

В 1998 г. она была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, которое в свою очередь в 2004 г. было преобразовано в Федеральную налоговую службу. Вместе с преобразованием структуры налоговых органов изменялись и расширялись выполняемые ими функции⁵.

На протяжении 25 лет основными методами контроля служили камеральные и документальные проверки. Сейчас положение меняется, ведущей становится

¹ Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки. 2017 № 04-3. С. 133.

² Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис.... Канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. М.: 2003. С. 126.

³ Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки. 2017 № 04-3. С. 133.

⁴ Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: налоговые проверки : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. – М. : Издательство Юрайт, 2020. 271 с. // ЭБС Юрайт, Электрон. дан., 2013-2020. URL: <https://urait.ru/bcode/456340> (дата обращения: 14.05.2020).

⁵ Гончарова Ю.В. Налоговый контроль основной элемент налогового администрирования //Юридический вестник РГЭУ. Ростов-на-Дону: РГЭУ «Ринх», 2009. № 1 (49). С. 35.

аналитическая работа. Федеральной налоговой службе приходится решать новые задачи. В 2017-2018 гг. произошел переход к методам риск-ориентированного подхода, стали применяться новейшие автоматизированные аналитические инструменты. Количество выездных проверок стало значительно меньше, но их эффективность возросла¹.

По мере развития государства изменялись способы государственного управления налогами и сборами. Эффективность системы налогового контроля на каждом этапе истории России зависели от уровня развития государственного аппарата, социально-экономического развития общества, самого государства и налоговой культуры населения².

Эволюция налогового контроля продолжается, изменяется законодательство, появляются новые формы контроля, совершенствуются уже существующие формы и методы. Перед государством встают новые вызовы, необходимость в повышении налоговых поступлений только возрастает, так что можно ожидать дальнейшего совершенствования налогового контроля, повышении его эффективности.

1.3 Формы и методы налогового контроля

В законодательстве, правовое закрепление форм и методов налогового контроля получило с принятием НК РФ.

Изначально, с момента принятия первой части НК РФ, статья 82 называлась «Формы проведения налогового контроля». Были выделены следующие формы: налоговые проверки; проверка учетных данных и отчетности; осмотр помещений и территорий; получение объяснений; и др. В налоговом кодексе вполне определенно было обозначено, что относится к формам налогового контроля.

Тем не менее с января 2007 г. вступил в силу Федеральный закон №137-ФЗ, название статьи 82 в нем звучало по-другому, а именно «Общие положения о налоговом контроле».

Исходя из вышесказанного, в налоговом законодательстве сегодня нет четкого разделения методов и форм налогового контроля. Законодатель, под формами налогового контроля, предлагает понимать и методы его проведения, что можно увидеть в формулировке ст. 82 НК РФ.

¹ Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: налоговые проверки : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – 271 с. // ЭБС Юрайт [сайт] – Электрон. дан. – [Б. м.], 2013-2020. URL: <https://urait.ru/bcode/456340> (дата обращения: 14.05.2020).

² Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки. 2017 № 04-3. С. 133.

По поводу определения метода налогового контроля среди ученых единого мнения не сложилось. В науке налогового права одни авторы отождествляют понятия «форма» и «метод» в отношении налогового контроля, другие понимают под методом совокупность приемов, используемых уполномоченными органами для определения объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов и об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей¹.

В научной литературе существуют различные классификации методов налогового контроля.

Так, М. О. Клейменова различает методы в зависимости от формы налогового контроля²:

1) основные методы государственного налогового учета:

- постановка на учет;
- внесение изменений в учетные данные;
- снятие с учета;

2) методы мониторинга и оперативного налогового контроля:

- получение информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- контроль налоговых поступлений;

3) основной метод камерального и выездного налогового контроля в РФ - это объединение законодателем в рамках указанного процесса решения задач как контрольно-проверочного, так и аналитического характера, относимых к сфере налогового расследования;

4) основной метод административно-налогового контроля: контроль за уполномоченными органами по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет³.

Также, к методам налогового контроля некоторые авторы относят:

1) методы, которые используются при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, установленные главой 14.3 НК РФ;

2) метод изменения юридической квалификации совершаемых налогоплательщиком сделок на основании подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ;

¹ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 38.

² Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

3) метод изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика (ст. 45 НК РФ)¹.

В литературе также выделяют методы документального и фактического контроля; в зависимости от характера исполняемых задач: методы сбора информации, подлежащей обработке; методы, которые обеспечивают сбор информации (истребование информации, проведение инвентаризации, привлечение понятых и др.); методы обработки собранной информации (анализ, оценка, документальное фиксирование отклонений проверяемых сведений и др.)².

Все же большинство авторов указывают среди методов налогового контроля такие, как истребование документов, выемка документов, проведение инвентаризации и т.д.³

Формы налогового контроля рассматриваются учеными в разных аспектах.

Например, Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова относятся к тем, кто отождествляет и не разделяет формы и методы налогового контроля⁴.

Формы налогового контроля подразумевают способы конкретного выражения и организации конкретных действий т.е. это организационное единство контрольных мероприятий и процедур, объединенных единой целью⁵.

Так же под формой контроля, например, предлагается понимать внешнее выражение конкретных действий, совершаемых субъектами контроля⁶ и внешнее выражение организации и проведения контрольных действий, осуществляемых налоговыми органами в целях соблюдения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах⁷.

Под формой налогового контроля понимается совокупность способов и средств осуществления мероприятий налогового контроля, регламентированных законодательством о налогах и сборах⁸.

¹ Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: Монография / Отв. ред. С.В. Запольский [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоговое право. М.: Юрайт, 2012. С. 79 - 95.

⁴ Грачева Е. Ю., Соколова Д.Ю. Налоговое право. М.: Юриспруденция, 2001. С. 90.

⁵ Айтхожина Г.С. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Вестник Омского университета. Сер. Экономика. 2010. № 3. С. 145.

⁶ Бутынец Ф. Ф. Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации. - М.: Статистика, 1976. С. 99.

⁷ Курбатов Т. Ю. О формах и методах налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁸ Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2016. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Так Ю.Ф. Кваша относит к формам налогового контроля: государственный налоговый учет, мониторинг и оперативный налоговый контроль, камеральный и выездной налоговый контроль, административно-налоговый контроль; к организационно-правовым методам: истребование документов, выемку документов и предметов, проведение осмотра, проведение инвентаризации, проведение опроса, проведение экспертизы, осуществление перевода¹.

В статье Т.Ю. Курбатов выдано мнение, что существует лишь одна форма налогового контроля – налоговая проверка².

М. О. Клейменова высказала мнение, что форма налогового контроля - это способ конкретного выражения и организации контрольных действий. Так же она выделила классификацию из четырех форм³:

- государственный налоговый учет - нацелен на решение задач, которые связаны с учетом лиц, на которых могут быть возложены налоговые обязательства, а также иных значимых для целей налогообложения элементов (например, учет объектов налогообложения);

- мониторинг и оперативный налоговый контроль - основная задача которого состоит в получении объективной информации о текущей деятельности налогоплательщиков, в том числе контроль налоговых поступлений;

- камеральный и выездной налоговый контроль - служит для контролирования исполнения налоговых обязательств. Основным способом осуществления камерального и выездного налогового контроля подразумевает проведение налоговых проверок;

- административно-налоговый контроль - предназначен для контроля за участниками налоговых отношений, наделенных вспомогательными полномочиями в области налогового администрирования.

По проведению каждой из указанных форм налогового контроля в России основная нагрузка приходится на налоговые органы⁴.

Кроме того, существует мнение, что на современном этапе развития в Российской Федерации институт налогового контроля представляет собой систему, которая реализуется в двух основных формах.

¹ Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоговое право. М.: Юрайт, 2012. С. 79-95.

² Курбатов Т. Ю. О формах и методах налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

В форме налоговой проверки, которая может быть камеральной, которая проводится по месту нахождения налогового органа, и выездной, проводимой по месту нахождения налогоплательщика. Еще одна форма налогового контроля, которая характерна для государств с высокой налоговой культурой и считается наиболее современной, является налоговый мониторинг. Налоговый мониторинг ориентирован исключительно на дисциплинированных и сознательных субъектов налоговых правоотношений¹.

Механизм горизонтального мониторинга впервые (Horizontal Monitoring Program) был разработан и внедрен в 2005 г. в Нидерландах с учетом таких рекомендаций Научного совета по государственной политике (Scientific Council for Government Policy): взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны выстраиваться на принципе взаимного сотрудничества и прозрачности бизнес-процессов, где государство принимает на себя ответственность за налоговый комплекс, а в то же время стимулирует развитие саморегулирования и самоконтроля со стороны частных лиц (участников налоговых отношений)².

Положения НК РФ, посвященные налоговому мониторингу, были введены в НК РФ Федеральным законом от 04.11.2014 г. № 348-ФЗ³.

Данный институт как пилотный проект опробован ФНС России между территориальными налоговыми органами и крупнейшими налогоплательщиками начиная с декабря 2012 г.

Суть налогового мониторинга состоит в том, что налогоплательщик до момента подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения. Налоговый орган, в свою очередь, в режиме реального времени имеет возможность получить доступ к информации бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и возможность проверять правильность и своевременность отражения всех хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения⁴.

Проверки, производимые налоговыми органами являются составной частью финансовых проверок и важнейшей формой налогового контроля над правильностью

¹ Фальшина Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Демин А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон РФ от 04.11.2014 № 348-ФЗ // Российская газета, № 254, 2014.

⁴ Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, а также за исполнением ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и другими нормативными актами¹.

В юридической литературе выделены две группы налоговых органов: это непосредственно сами налоговые органы, созданные специально и исключительно ради функционирования в сфере налогообложения, и опосредованно налоговые органы, осуществляющие управление в сфере налогообложения наряду со своей основной деятельностью (такие как таможенные органы, казначейство, финансовые органы, правоохранительные органы и др.)².

Налоговый контроль производится уполномоченными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции за счет:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- предпроверочного анализа;
- оперативного контроля;
- налогового мониторинга;
- комиссия по легализации налоговой базы;
- в других формах, предусмотренных НК РФ.

Проверки, производимые другими органами, не могут являться налоговыми и также не могут учитываются при принятии решений о повторности проверок. Не относятся к налоговым также проверки, проводимые с участием налоговых органов, но осуществляемые в соответствии с законодательством о контрольно-кассовой технике, валютном регулировании и валютном контроле, производстве и обороте.

Налоговые, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, который определяется по соглашению между ними, могут информировать друг друга о наличии у них материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах и

¹ Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М.: Статут, 2009. С. 269.

налоговых преступлениях, о мерах принятых по их пресечению, о налоговых проверках проводимых ими, а также обмениваются другой информацией необходимой в целях осуществления возложенных на них задач¹.

Далее рассмотрим классификации видов налогового контроля. Они могут быть проведены по различным основаниям.

По объекту выделяют комплексный и тематический, по характеру контрольных мероприятий – плановый и внезапный налоговый контроль.

Комплексная проверка (комплексный контроль), охватывает вопросы правильности начисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов налогоплательщика, в отношении которых имеются соответствующие обязанности. Тематическая проверка, как правило, охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов.

Плановый контроль определен планированием, а внеплановый (внезапный) – проводится в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающим является плановый контроль.

В зависимости от метода проверки документов, налоговый контроль может быть на сплошным и выборочным, а в зависимости от места проведения - камеральный и выездной. Также в литературе предлагается классифицировать налоговый контроль на документальный и фактический².

Сплошная форма налогового контроля основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета, а выборочная предусматривает проверку части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Однако если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства или злоупотребления, то проверяющим предписывается на данном участке деятельности предприятия провести сплошную проверку.

Налоговый контроль можно подразделить на обязательный и необязательный (инициативный). По общему правилу налоговый контроль не является обязательным, т.е. налоговые органы вправе не проверять налогоплательщика сколько угодно долго. Тем не менее, в отдельных случаях он неизбежен³.

¹ Семенихин В.В. Налоговые проверки. 4-е издание, переработанное, дополненное [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996. С. 12.

³ Ильин А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Подводя итоги, следует определиться, что же такое налоговый контроль.

1. налоговый контроль это один из видов финансового государственного контроля;

2. под налоговым контролем можно понимать деятельность уполномоченных органов по получения информации о том, насколько полно и своевременно исполняют свои обязанности субъекты налоговых правоотношений, а также определение оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений;

3. формы и методы налогового контроля законодателем отождествляются;

4. в науке налогового права одни авторы отождествляют понятия «форма» и «метод» в отношении налогового контроля, другие принимают под методом совокупность приемов, используемых уполномоченными органами для определения объективных данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов и об исполнении возложенных на лиц иных налоговых обязанностей;

5. основной формой налогового контроля можно назвать налоговую проверку;

6. объектом налогового контроля можно считать информацию, связанную с использованием, исполнением и соблюдением контролируемым субъектом соответственно прав, обязанностей и запретов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

7. предметами налогового контроля служат документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком хозяйственных операциях, его действиях (бездействии). К ним можно отнести договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации, счета-фактуры, компьютерную информацию и т.д.

2 Налоговая проверка: понятие, сущность, законодательство

2.1 Понятие и сущность налоговой проверки

Статья 82 НК РФ закреплено то, что налоговым контролем является деятельность уполномоченных на то органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ¹.

Данный контроль осуществляется уполномоченными должностными лицами налоговых органов за счет налоговых проверок.

Проверки, проводимые налоговыми органами являются составными частями финансовых проверок, важная форма налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, а также за исполнением ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и другими нормативными актами².

В ст. 87 НК РФ указано, что налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок³:

- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки.

Целью данных проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Статья 88 НК РФ определяет основные моменты и особенности камеральной налоговой проверки⁴.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком и других документов о деятельности налогоплательщика, которые имеются у налогового органа.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Определения камеральной проверки НК РФ не содержит, он лишь констатирует, что в процессе ее проведения проверяется налоговая отчетность налогоплательщика.

В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка по смыслу является формой текущего документального контроля за соблюдением норм законодательства о налогах и сборах, который проводится на основе данных налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка в отличие от выездной, нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от некорректного применения ими норм законодательства о налогах и сборах¹.

По п. 1 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка производится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В том случае, если у налогоплательщика нет возможности предоставить помещение для осуществления выездной налоговой проверки, то она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Выездные налоговые проверки предусмотрены как вид проводимых налоговыми органами налоговых проверок согласно пп. 2 п. 1 ст. 87 НК РФ налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов наряду с камеральными налоговыми проверками. В п. 2 указанной статьи сказано, что целью и выездной, и камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

По сути, предметом проверок являются разные проявления налоговых отношений: законность, достоверность, полнота, своевременность, обоснованность, целесообразность, эффективность, оптимальность и т.д. (в силу ст. 88 и 89 НК РФ²).

Законодатель в ст. 87 НК РФ³ ограничил круг контролируемых через выездные и камеральные налоговые проверки субъектов и прямо перечислил их налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. С 1 января 2017 г. в этот перечень вошли также

¹ Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

и плательщики страховых взносов (изменения в НК РФ были внесены Федеральным законом от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ).

Поскольку в законодательстве четкого определения налоговой проверки не дано, то можно обратиться к доктрине.

М. Маркова в своей статье определила налоговую проверку как форму реализации налогового контроля, которая позволяет более полное и обстоятельное проверить корректность уплаты налогов и сборов и выполнение налогоплательщиком иных обязанностей, которые возложены на него законодательством о налогах и сборах¹.

В узком смысле под налоговыми проверками налогоплательщиков могут понимать камеральные, выездные, а также выездные проверки при участии органов внутренних дел (так называемые совместные проверки) по соблюдению норм законодательства о налогах и сборах².

Некоторые авторы, в том числе Л.В. Спирина и В.А. Тимошенко, отождествляют налоговый контроль и проверку и дают следующее определение:

Проверки соблюдения налогового законодательства (т.е. налоговый контроль), а также соблюдения других нормативных актов, которыми руководствуются налоговые органы, т.е. весь спектр проверок отношений, в ходе которых формируются налоговые доходы государства, составляют в самом широком смысле понятие налоговых проверок³.

В данном случае можно отдать предпочтение определению, данному в статье Марковой, поскольку в нем не отождествляется налоговый контроль и проверки. Понятие налогового контроля, судя по всему, несколько шире и включает в себя и иные формы контроля (к примеру, мониторинг), а не только проверки, хотя они и являются основными.

Органами, проводящими налоговые и другие виды проверок, являются в первую очередь, государственные органы - законодательные, исполнительные, судебные. Основной проверяющий орган – ФНС России и ее территориальные органы.

Налоговые проверки проводятся налоговыми (таможенными) органами.

По вопросу об объекте налоговой проверки существуют различные позиции:

¹ Маркова М. Проверки: выездные, камеральные, встречные [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2003. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

В.А. Тимошенко и Л.В. Спирина объектом налоговых проверок определяют всю совокупность налоговых отношений, в ходе которых формируются денежные доходы государства и муниципальных органов власти¹.

По мнению О.А. Ногиной, в качестве объекта налоговой проверки следует принимать действия (либо бездействия) лица, которое проверяют по корректному учету и совершению каких-либо операций с объектами налогообложения, а также соблюдению порядка уплаты налогов и сборов и правомерному использованию льгот и т.д.²

По мнению В.В. Уткина, объект проверки – это полнота и правильность уплаты налогов и сборов и в тоже время соблюдение норм законодательства о налогах и сборах³.

Возможно, позицию В.В. Уткина можно считать несколько более убедительной.

2.2 Основные виды налоговых проверок

По пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют право на возможность проведения налоговых проверок. Согласно статей 82, 87 НК РФ⁴, которые указывают основные виды налоговых проверок: таких как камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ).

НК РФ различает формы налогового контроля, определяет в рамках каждой из них права и обязанности как налогоплательщика, так и налогового органа.

С указанными положениями НК РФ корреспондирует п. 3 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»⁵, в соответствии с которым налоговым органам предоставляется право осуществлять налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а также в других формах, определяемых НК РФ.

В НК РФ также определены порядок начала налоговых проверок (ст. 88 НК РФ⁶) и правила оформления ее результатов (ст. 100 НК РФ¹).

¹ Тимошенко В.А., Спирина Л.В. Проверки налоговых органов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер. 2002. С. 105.

³ Уткин В.В. Правовое регулирование налоговых проверок в Российской Федерации. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва. 2004. С. 34.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁵ О налоговых органах Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 21 марта 1991 № 943-1 : (в ред. от 27 дек. 2018 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. ст. 492.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

В качестве основных форм налогового контроля на сегодняшний день следует охарактеризовать камеральные (ст. 88 НК РФ) и выездные (ст. 89 НК РФ) налоговые проверки, поскольку прочие формы налогового контроля, как правило, проводятся в рамках этих налоговых проверок. В частности, в п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки².

Однако в литературе можно найти мнение о том, что в настоящее время складывается новый вид налоговой проверки - предпроверочный анализ.

В Письме ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@³ сказано следующее: в рамках выездной проверки работа по выявлению умысла производится одновременно с работой по установлению и закреплению фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 122 НК РФ. Более того, первоочередные мероприятия по установлению умысла могут проводиться до установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 122 Кодекса, то есть одновременно с первыми действиями по проведению проверки.

Следовательно, перед проведением выездной проверки, налоговый орган уже обладает или должен обладать информацией о совершенных налогоплательщиком правонарушениях. И эту информацию собирают в ходе предпроверочного анализа.

Основу для проведения такого анализа ранее устанавливал Приказ ФНС России от 23.07.2009 г. № ММ-8-1/24дсп@ «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей»⁴, однако он утратил силу. На сегодняшний день нет ни одного акта, который был посвящен только предпроверочному анализу.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей : [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 23 июля 2009 г. № ММ-8-1/24дсп@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2009. Утратил силу. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

В данный момент осуществление предпроверочного анализа возможно в соответствии с п. 2. ст. 93.1. «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках».

Информация о налогоплательщиках, которая подлежит анализу, указана в Концепции планирования выездных налоговых проверок¹.

Согласно п. 2. ст. 93.1. в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная потребность получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке².

Легального определения предпроверочного анализа нет, он в целом урегулирован слабо.

Определения есть в научной литературе, но и в ней их немного. В статье Тарнопольской Д.С и Савина Д.А³ предпроверочный анализ определяют как комплекс мероприятий, включающих сбор, изучение и анализ информации о налогоплательщике с целью установления его налоговых рисков и формирования выводов о возможных налоговых правонарушениях. Удалов Р.В⁴. полагает, что он представляет собой комплекс мероприятий по сбору и анализу документов (информации) о налогоплательщике, определению сроков и объемов проведения мероприятий налогового контроля, а также по разработке общей стратегии предстоящей выездной проверки.

Красюков А.В.⁵ в своей статье говорит о том, что в процессе проведения предпроверочного анализа, налоговые органы запрашивают информацию из внешних источников. Он обращает внимание на формулировку ст. ч. 2 ст. 93.1 НК РФ, которая предполагает, что такое полномочие может быть использовано налоговым органом вне рамок налоговой проверки в исключительных случаях и должно быть обосновано. При этом анализ проводится перед каждой проверкой, то есть к исключительным случаям не

¹ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012 г.) // Экономика и жизнь. 2007. № 23

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 5. С. 61.

⁴ Удалов Р.В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // Налоги и налогообложение. 2012. № 5. С. 34.

⁵ Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

относится. Кроме того, по итогам составляется итоговый акт – заключение. И, на основании указанного выше, делается вывод, что предпроверочный анализ похож на новый вид проверки, пока не закрепленный в законодательстве.

Эта точка зрения довольно интересна, аргументы звучат убедительно, предпроверочный анализ обладает сходными с налоговыми проверками чертами. Однако затребование информации в рамках предпроверочного анализа проводится по правилам п. 2 ст. 93.1 НК РФ вне рамок проверки. То есть формально проверкой он не является, а представляет собой комплекс мероприятий, предвещающих выездную проверку.

Если говорить о камеральных и выездных проверках, то нельзя не упомянуть один спорный момент, а именно – какая из проверок наиболее эффективна. Самые разные авторы в своих статьях, монографиях, учебниках, когда рассматривают формы налоговых проверок, начинают именно с этого вопроса.

Ответ на данный вопрос зависит в том числе от того, что понимать под эффективностью, по какому критерию проводится сравнение.

К примеру, в учебнике под ред. Грачева выездная проверка называется наиболее эффективной¹, как и в статье Ю.В. Неляпиной. В обоснование своей позиции, Неляпина приводит следующий аргумент: «Налоговые органы одновременно решают несколько задач: выявление и пресечение нарушений налогового законодательства, а также их предупреждение»².

Таким образом, по моему мнению, выездная проверка является более полной и глубокой, следовательно, и эффективность ее выше.

Д.С. Тарнопольская и Д.А. Савин считают выездные проверки наиболее эффективными с точки зрения выявления налоговыми органами нарушений налогового законодательства и доначисления налоговых платежей³.

А. М. Полтева придерживается позиции, что камеральная проверка наиболее эффективна⁴. В обосновании своей позиции она говорит следующее:

Выездная проверка, являющаяся собой наиболее трудоемкой формой налогового контроля должна проводиться только в тех случаях, когда возможности камеральных

¹ Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева // Консультант Плюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

² Неляпина Ю.В. Выездные проверки как наиболее эффективная форма налогового контроля // Налоги (газета). 2008. № 41. С. 1.

³ Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 5. С 60.

⁴ Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2009. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

проверок исчерпаны, а во многих случаях проводится именно налоговая проверка. Кроме того, что камеральные проверки остаются главным инструментом пополнения бюджета, обнаруженные в ходе камеральных проверок ошибки в самих налоговых декларациях в обоснование льгот дают существенную прибавку в платежах в бюджет.

Исходя из вышесказанного, камеральная проверка эффективнее, так как охватывает большее число субъектов и приносит в бюджет больше средств.

Что бы сравнить по указанным Полтевой критериям, можно обратиться к отчетам ФНС России ¹.

Таблица 1– Количество проведенных камеральных и выездных проверок в 2020 г.(по состоянию на 29 апреля 2020 г.)

Наименование	Количество
Выездные проверки	9 333
Камеральные проверки	62 802 102

Исходя из обобщенных данных отчета по форме № 2-НК, приведенных в таблице, можно сделать вывод, что камеральных проверок действительно проводится значительно больше.

Дополнительно начислено платежей в результате камеральных проверок 37 743 893 тыс. руб., выездных – 298 561 608 тыс. руб.² Если судить по данному критерию, то прибавка в бюджет от выездной проверки на сегодняшний момент в разы больше.

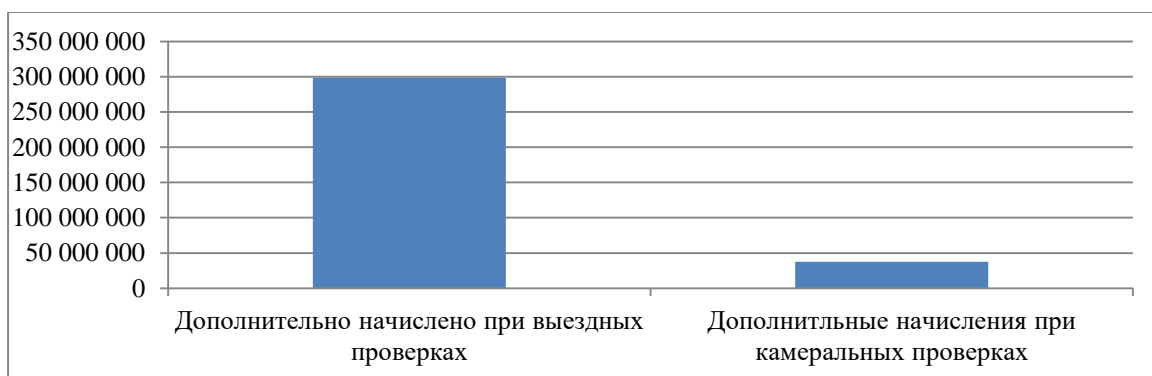


Рисунок 1 – Соотношение дополнительно начисленных платежей, тыс. руб.

При выездной проверке выявлено нарушений при 8 976 проверках из 9 333 (в приблизительно 96 %), при камеральной – 2 447 065 из 62 802 102¹(в приблизительно 4 %).

¹ Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 29 апреля 2020 г., в целом по Российской Федерации [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба Электрон. дан. [Б. м.], 2005-2020. URL: https://www.nalog.ru/r/77/related_activities/statistics_aned_analytics/forms/8753733/ (Дата обращения 09.12.2019).

² Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 29 апреля 2020 г., в целом по Российской Федерации [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба Электрон. дан. [Б. м.], 2005-2020. URL: https://www.nalog.ru/r/77/related_activities/statistics_aned_analytics/forms/8753733/ (Дата обращения 30.04.2020 г.).

При проведении выездной проверки нарушения выявляют намного чаще в процентном соотношении.

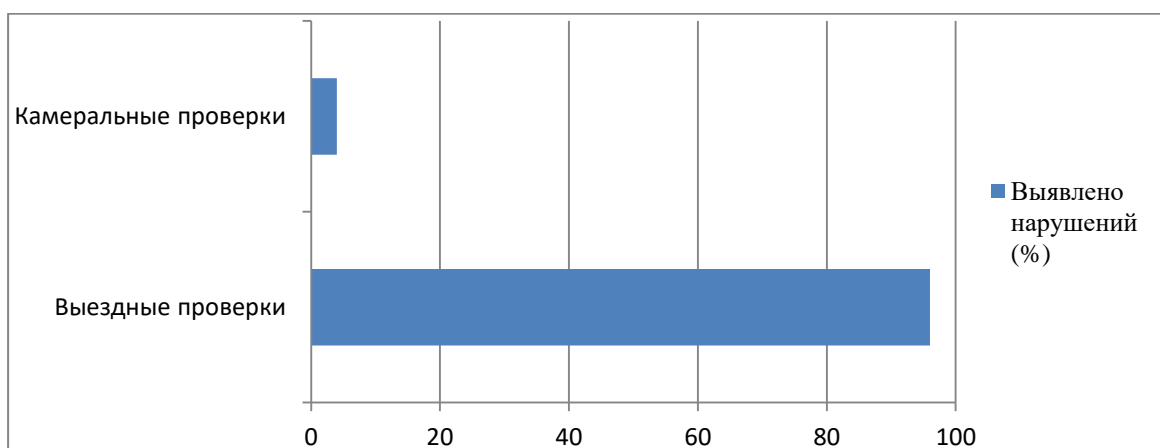


Рисунок 2 – Соотношение частоты выявления нарушений при проведении выездных и камеральных проверок.

Исходя из вышесказанного, следует назвать выездную проверку наиболее эффективной. Это, однако, не уменьшает важности камеральной проверки и не делает выездную проверку в чем-либо главенствующей. И камеральная, и выездная проверки характеризуются как основные.

Камеральная налоговая проверка (по смыслу п. 1 ст. 88 НК РФ²) является формой текущего документального контроля за соблюдением норм налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, предоставленных налогоплательщиком, а также иных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими определенного налогового закона³.

¹ Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 29 апреля 2020 г., в целом по Российской Федерации [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба Электрон. дан. [Б. м.], 2005-2020. URL: https://www.nalog.ru/r/77/related_activities/statistics_aned_analytics/forms/8753733/ (Дата обращения 30.04.2020 г.).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Чистякова Л. Обзор разъяснений ФНС России и Минфина России за июль - август 2016 г. // Налоговый вестник - Консультации. Разъяснения. Мнения. 2016. № 9. С. 18.

Камеральная проверка заключается в сборе, изучении и анализе, обработке направленных в налоговый орган первичных документов о хозяйственной деятельности налогоплательщика и проверке их соответствия фактическим данным¹.

Правовое регулирование камеральных налоговых проверок, порядок и правила их проведения, регламентируется НК РФ.

Правила проведения камеральных налоговых проверок состоят в следующем:

1) Кто проводит камеральную проверку.

Проверки производятся по месту нахождения уполномоченными должностными лицами налогового органа в полном соответствии с их служебными инструкциями, без какого-либо специального разрешения руководителя данного налогового органа (п. п. 1 и 2 ст. 88 НК РФ²);

Из п. п. 1, 2 ст. 88 НК РФ следует, что камеральную проверку проводит та налоговая инспекция, в которую подается декларация или расчет.

Налоговые декларации и расчеты предоставляются в налоговую инспекцию по месту учета, если такая обязанность предусмотрена НК РФ (пп. 4 п. 1 ст. 23, п. 3 ст. 80 НК РФ).

Числится на налоговом учете можно по месту нахождения организации и обособленных подразделений (месту жительства), а также по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств или по иным основаниям, которые предусмотрены НК РФ (п. 1 ст. 83 НК РФ).

К примеру, плательщики налога на имущество организаций предоставляют декларации по месту нахождения самой недвижимости, если она находится вне места нахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс (ст. 385, п. 1 ст. 386 НК РФ).

Камеральная проверка в этом случае будет проводиться по месту нахождения недвижимости.

2) проверяются налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ³).

¹ Матвеевко П.В. Порядок проведения камеральных налоговых проверок // Налоги (газета). 2006. № 31. С. 1.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Камеральная проверка может быть проведена на основании иных документов, представленных налогоплательщиком (например: пояснения к декларации, обязательные документы, представляемые с декларацией и другие) и (или) документов о деятельности налогоплательщика, которые имеются у налогового органа (например: документы о проверках контрагентов налогоплательщика, разъяснения и прочие документы)¹.

Налоговая декларация это письменное, а также составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, заявление о полученных доходах и произведенных расходах объектах налогообложения, об источниках доходов, о налоговой базе, льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п.1 ст. 80 НК РФ).

Есть два варианта предоставления налоговых деклараций: на бумажном носителе; в электронной форме.

Налоговая декларация может быть предоставлена по установленной форме на бумажном носителе. При этом налогоплательщик может предоставить отчетность в ИФНС лично или через уполномоченного представителя.

Датой подачи налоговых деклараций законным или уполномоченным представителем организации является дата фактического представления их в налоговый орган на бумажных носителях².

3) Когда проводится камеральная проверка и в каком порядке.

В п. 2 ст. 88 НК РФ установлено, что для налоговых органов ограничение при проведении проверки: она происходит в течение трех месяцев со дня отправки налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

С 1 января 2017 г. п. 2 ст. 88 НК РФ³ дополнен положением о том, что камеральная проверка проводится в течение шести месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ, налоговой декларации по НДС. См. пп. «а» п. 9 ст. 1, ст. 4 Федерального закона от 03.07.2016 г. № 244-ФЗ⁴.

¹ Камеральная налоговая проверка [Электронный ресурс] // Юридическая компания «ЮСТЕНА» Электрон. дан. [Б. м.], 2005-2015. URL: <http://www.uste.ru/tax-services/support/kameralnaya-nalogovaya-proverka/> (Дата обращения 04.05.2019).

² Лермонтов Ю. Ответственность за непредставление налоговой декларации. Разъяснения официальных органов и судебная практика // Финансовая газета. 2016. № 17. С. 12.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон РФ от 03 июля 2016 г. № 244-ФЗ // Российская газета. 2016. № 146..

Необходимо отметить, что день, когда декларация представляется налогоплательщиком, может быть отличным от дня поступления документа в налоговый орган, к примеру, если декларация отправлена по почте (п. 4 ст. 80 НК РФ). Но тем не менее, срок проведения камеральной налоговой проверки будет определяться именно от дня, когда декларация (расчет) считается представленной.

НК РФ не рассмотрена обязанность налогового органа сообщать проверяемому лицу о дате начала камеральной проверки.

Мероприятия могут начаться без какого-либо решения руководства налогового органа в любой день трехмесячного срока после представления налоговой отчетности (п. 2 ст. 88 НК РФ¹).

Можно отметить, что в рамках камеральной налоговой проверки, обычно проводят проверку налоговых деклараций (а именно расчетов авансовых платежей, расчетов сборов, и иных расчетов), которые были предоставлены самим налогоплательщиком. Также в п. 10 ст. 88 НК РФ определено, что общие правила, оговоренные данной статьей, могут распространяться также на плательщиков сборов, налоговых агентов, иных лиц, на которых может быть возложена обязанность по отправке налоговой декларации (расчета), если другое не предусмотрено НК РФ.

Налоговые органы при камеральной проверке проверяют представленную налогоплательщиком отчетность, соответственно проверка охватывает только тот налог и тот налоговый или отчетный период, за который подана декларация.

По общему правилу налоговые органы при камеральной проверке не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные документы (сведения). Данный запрет закреплен в п. 7 ст. 88 НК РФ. Вместе с тем НК РФ предусмотрен ряд случаев, в которых налоговые органы могут запрашивать документы (сведения) в ходе такой проверки.

Документы истребуются в порядке, который установлен ст. 93 НК РФ².

В ходе камеральной проверки допускается также истребование документов и сведений о деятельности налогоплательщика у его контрагентов или иных лиц (п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

Налоговые органы, при проведении проверок, могут истребовать у проверяемых лиц информацию в форме пояснений либо (или) документов (с определенными ограничениями). Среди важных полномочий по требованию можно выделить такие, как:

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 дек. 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Если в ходе проведения камеральной налоговой проверки выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, которые содержатся в истребуемых документах, либо определены несоответствия данных, которые предоставил налогоплательщик, тем сведениям, которые есть в документах, находящихся у налогового органа, и полученным им в ходе проведения проверки, об этом информируется налогоплательщик с требованием представить в течение пяти рабочих дней нужных пояснений или внести определенные исправления в установленный срок (абз. 1 п. 3 ст. 88 НК РФ).

По другим налогам и периодам камеральная проверка может быть проведена только на основании соответствующей отчетности.

Также налогоплательщик, в соответствии со ст. 81 НК РФ, может в любое время представить уточненную налоговую декларацию (расчет).

Данное правило есть в п. 9.1 ст. 88 НК РФ¹: в том случае, если до завершения камеральной проверки налогоплательщиком была представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, который предусмотрен ст. 81 НК РФ, камеральная налоговая проверка ранее предоставленной декларации (расчета) завершается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе сданной уточненной налоговой декларации (расчета). Завершение камеральной проверки значит то, что прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее предоставленной налоговой декларации (расчета).

Налоговый орган должен рассмотреть предоставленные налогоплательщиком все пояснения и документы. После этого, либо при отсутствии определенных пояснений налогоплательщика и установления факта совершения нарушения законодательства о налогах и сборах должностные лица налогового органа должны составить акт проверки в определенном порядке.

Камеральная проверка проводится по каждому налоговому отчету. А значит, простую сверку контрольных соотношений проходит каждая декларация.

4) Углубленная камеральная проверка.

Далее говоря о камеральной проверке можно отметить, что существует такая ее разновидность как углубленная камеральная проверка².

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

В НК РФ не фигурирует такое понятие как расширенная (углубленная или усиленная) камеральная проверка. Под этим термином можно понимать камеральную налоговую проверку, которая проводится в совокупности с мероприятиями налогового контроля.

Углубленная камеральная налоговая проверка может проводиться в следующих случаях¹:

- выявление на ранних этапах ошибок заполнения или несоответствий данных декларации тем сведениям, которые есть у налоговых органов;
- в декларации заявлена сумма налога на уменьшение, возврат или возмещение (особые правила предоставления налоговых деклараций для получения налоговых вычетов предусмотрены, например, в ст. 172 НК РФ²);
- предоставление налоговой декларации с заявленными в ней льготами;
- подача декларации по природоресурсным налогам;
- получение сведений от органов внутренних дел в отношении налогоплательщика, которые свидетельствуют о возможном нарушении налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах;
- включение лица в информационные базы налоговых органов.

Перечень подобных оснований не является исчерпывающим, поскольку налоговый орган вправе углубленно проверить любую декларацию, однако его возможности существенно ограничены НК РФ, в частности налоговый орган ограничен в возможностях получения информации (п. 7 ст. 88 НК РФ³).

Если при анализе и сверке полученной от налогоплательщика налоговой декларации налоговый орган выявил ошибки, противоречия, несовпадения, несоответствия с другими документами, имеющимися у налогового органа, то направляются требования представить пояснения или внести исправления в декларацию⁴.

¹ Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 24 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Камеральная налоговая проверка [Электронный ресурс] // Юридическая компания «ЮСТЕНА» Электрон. дан. [Б. м.], 2005-2015. URL: <http://www.uste№a.ru/tax-services/support/kameral№aya-№ealogovaya-proverka/> (Дата обращения 04.05.2019)

При этом нужно уложиться в установленный законодательством срок - пять рабочих дней с момента получения требования (согласно принципам, изложенным в статье 6.1 и статье 88 НК РФ¹).

В ходе углубленной камеральной проверки могут проводиться следующие мероприятия налогового контроля (ст. ст. 86, 90 - 97 НК РФ):

- истребование документов у налогоплательщика, а также у его контрагентов и иных лиц, обладающих документами или информацией о деятельности налогоплательщика;

- допрос свидетелей;

- назначение экспертизы;

- привлечение специалиста, переводчика;

- выемку документов;

- осмотр помещений и территорий, документов и предметов (начиная с 01.01.2015г. на основании п. 1 ст. 92 НК РФ).

Из положений закона следует, что такие мероприятия противоречат природе камеральной проверки. Однако в НК РФ нет запрета на подобные действия налоговых органов. На это указывает Минфин России в Письме от 30.11.2011 г. № 03-02-07/1-411².

Так что в ходе камеральной проверки могут проводиться и такие мероприятия.

5) Окончание камеральной проверки.

Если по результатам проведения камеральной налоговой проверки налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения, должностные лица налогового органа обязаны составить акт налоговой проверки в течение 10 рабочих дней после ее окончания (п. 5 ст. 88 НК РФ, п. 1 ст. 100 НК РФ³). Акт вручается налогоплательщику или его представителю в срок 5 рабочих дней.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Вопрос: 19.07.2011 г. организация получила требование налогового органа о представлении документов для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты НДС по налоговой декларации за II квартал 2011 г. Организация представила в налоговый орган все документы, указанные в требовании. Имеет ли право налоговый орган в рамках проведения камеральной налоговой проверки проводить допрос свидетеля без должного уведомления о проведении допроса свидетеля, времени и цели его вызова в налоговый орган? Правомерно ли проводить проверку складских помещений с проведением полной инвентаризации, учитывая, что требование о представлении документов было выставлено в рамках проведения камеральной, а не выездной налоговой проверки? [Электронный ресурс] : письмо Минфина Рос. Федерации от 30 ноября 2011 г. № 03-02-07/1-411 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2011. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Таким образом, акт составляется, если выявлены какие-либо нарушения законодательства о налогах и сборах, в случае же, если нарушений не выявлено, составления документа не требуется.

Выездная проверка – это проверка правильности и полноты исчисления налогов, в ходе которой проверяется достоверность налоговых деклараций, расчетов путем сопоставления их с данными первичных документов и бухгалтерских записей – такое определение дает в своей статье А.С. Айтхожина¹.

В итоге проведения выездных проверок, должностные лица выявляют и пресекают нарушения норм законодательства о налогах и сборах; предупреждают налоговые правонарушения. Предполагается, что выездные проверки должны соответствовать требованиям неукоснительного обеспечения всех законных интересов государства и прав налогоплательщиков, а также повышения их защиты от незаконных требований налоговых органов и для создания для всех налогоплательщиков максимально комфортных условий для расчета и перечислений налогов².

На решение этих задач нацелена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок³.

Налоговые органы не назначают выездные налоговые проверки бессистемно. Ими разрабатывается и утверждается план выездных проверок, основанный на данных, полученных через предпроверочный анализ и применение программного комплекса «ВНП-отбор», осуществляющий автоматический отбор организаций, которые потенциально могут допустить налоговые правонарушения⁴.

Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@⁵ утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция).

В соответствии с положениями Концепции, отбор основан на анализе всей информации, которой располагают налоговые органы о налогоплательщике:

¹ Айтхожина Г.С. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Вестник Омского университета. Сер. Экономика. 2010. № 3. С. 147.

² Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева // Консультант Плюс : справ. правовая система. Версия Проф.Электрон. дан. М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012 г.) // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

⁴ Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁵ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012 г.) // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

а) суммы исчисленных налогов. Цель – выявление налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;

б) показатели отчетности налогоплательщиков. Цель – выявление значительных отклонений от показателей предыдущих периодов или среднестатистических показателей по аналогичным налогоплательщикам; противоречий между данными в отчетности, представленных документах и информацией, имеющейся у налоговиков;

в) факторы и причины, влияющие на формирование налоговой базы.

В соответствии с Концепцией у налогоплательщика есть возможность проводить оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности самостоятельно по определенным критериям (критерии отражены в Приложении № 2 к Приказу ФНС РФ от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@¹).

В план выездных налоговых проверок включают прежде всего тех налогоплательщиков, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об их участии в схемах ухода от налогообложения или схемах минимизации налоговых обязательств².

Выездные налоговые проверки могут быть первичными и повторными. Эту классификацию можно обозначить исходя из положений НК РФ.

Если учесть п. 10 ст. 89 НК РФ³, то повторной выездной проверкой налогоплательщика может признаваться выездная налоговая проверка, которая проводится независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

НК РФ предусмотрено, что уже проверенный период по налогу нельзя проверить еще раз (абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ⁴). Однако НК РФ называет два исключения - повторная проверка реализуется в связи с ликвидацией либо реорганизацией организации-налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК РФ), а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку первоначально.

¹ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012 г.) // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

² Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева // Консультант Плюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020.

Методы проведения выездной налоговой проверки подразделяют по различным критериям:

- по объекту – комплексный и тематический;
- по степени охвата проверкой первичных документов¹;
- по характеру контрольных мероприятий – плановый и внезапный²;

Методы проведения выездной налоговой проверки по степени охвата проверкой первичных документов подразделяют на сплошной и выборочный³. Как комплексные, так и тематические проверки проводятся сплошным или выборочным методами.

Долгополов в своей статье говорит о сплошном методе в широком и узком смысле⁴.

В широком смысле, налоговым органом проверяется, устанавливается, исследуется, а в необходимых случаях дополнительно истребуется вся документация налогоплательщика за налоговые периоды, охваченные проверкой.

В узком смысле налоговым органом осуществляются те же действия (проверяется, устанавливается, исследуется), но, к примеру, по какой-нибудь одной операции или отдельные документы по этой операции.

При проведении выездной налоговой проверки выборочным методом проверяется только часть документов по некоторым налоговым (отчетным) периодам⁵. Выявляются нарушения систематического характера, которые распространяются налоговым органом на остальные налоговые периоды.

Анализ положений НК РФ позволяет сделать вывод, что в нем не содержится указаний о возможных методах проведения проверок.

¹ Долгополов О.И. Дискуссионные в Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та опросы методов проведения выездной налоговой проверки [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Горелов А.А. Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008

³ Белова М.С., Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговый контроль: Научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / Под ред. А.А. Ялбулганова [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2007

⁴ Долгополов О.И. Дискуссионные вопросы методов проведения выездной налоговой проверки [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013.

⁵ Белова М.С., Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А. Налоговый контроль: Научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / Под ред. А.А. Ялбулганова [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2007

В соответствии с п. 5.7 письма ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622¹ в зависимости от степени охвата проверкой документов и информации, проверка может быть проведена сплошным или выборочным методом.

Стадии выездной проверки.

Можно выделить четыре стадии выездной налоговой проверки².

1) Начало проверки:

- а) назначение проведения проверки;
- б) начало течения срока на проверку и срок проверки.

2) Проведение налоговой проверки. Это основная стадия. В данную стадию включаются:

- а) действия, осуществляемые должностными лицами налогового органа;
- б) действия, осуществляемые налогоплательщиками.

3) Окончание налоговой проверки.

4) Оформление и реализация результатов налоговой проверки:

- а) оформление результатов налоговой проверки;
- б) подготовка к рассмотрению;
- в) рассмотрение материалов налоговой проверки;
- г) реализация ее результатов³.

Общие правила проведения выездных налоговых проверок заключаются в следующем:

1) проверки проводятся на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, теми должностными лицами, которые прямо поименованы в этом решении (п. п. 1 и 2 ст. 89 НК РФ). В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. НК РФ не содержит положений, запрещающих проведение выездной налоговой проверки какой-либо категории налогоплательщиков. Например, в порядке выездной налоговой проверки может

¹ О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок : письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622 : (с изм. от 15 января 2019 г.) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019.

² Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

быть проверено и физическое лицо, не имеющее статуса индивидуального предпринимателя;

2) проверке подлежат все первичные документы, которые связаны с начислением и оплатой налогов, которые должны быть представлены самим налогоплательщиком (п. 12 ст. 89 НК РФ);

3) при реализации проверок налоговые органы вправе требовать любые документы, которые связаны с начислением и оплатой налогов, как у проверяемого налогоплательщика (ст. 93 НК РФ¹), так и у других лиц, в том числе контрагентов налогоплательщика (ст. 93.1 НК РФ²); также может осуществляться инвентаризация имущества и осмотр помещений (п. 13 ст. 89, п. 2 ст. 91, ст. 92 НК РФ). В соответствии с п. 2 ст. 93 НК РФ нужные документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, отправлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. Отправка документов на бумажном носителе осуществляется в виде заверенных копий. То что касается представления документов в электронной форме, то эта процедура отрегулирована в Приказе ФНС России от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@³;

4) выездная налоговая проверка оканчивается оформлением справки о реализованной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ), которая может быть отправлена налогоплательщику и содержит информацию о предмете и сроках проведения проверки.

Для проводящих выездную налоговую проверку налоговых органов, предусмотрены ограничения:

- период, который проверяется не превышает трех календарных лет, предшествующих тому году, в котором было вынесено решение о проведении проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ);

- две и более выездные проверки не могут проводиться по одним и тем же налогам за один и тот же период; так, по общему правилу, не может быть более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года (п. 5 ст. 89 НК РФ);

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Об утверждении Порядка направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи : приказ ФНС России от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@ : (ред. от 07.11.2011 г.) // Российская газета. 2011. № 75.

- срок проведения выездной налоговой проверки, в общем случае - не более двух месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ¹), но, стоит отметить, при некоторых обстоятельствах, он также может быть увеличен до четырех месяцев, а в особо исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Результаты выездной налоговой проверки являются следствием анализа полученных в ходе ее проведения доказательств, порядок получения и исследование которых носят самостоятельный характер, отличный от порядка проведения камеральных налоговых проверок².

Отмечу, что проверка может быть приостановлена (п. 9 ст. 89 НК РФ). Срок организации выездной проверки начинается со дня вынесения решения о проведении проверки и до того момента, когда оформлена справка о произведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК РФ).

И приостановление, и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются необходимым решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, который проводит данную проверку.

На период приостановления проведения выездной налоговой проверки, на основании п. 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57³, согласно п. 9 ст. 89 НК РФ приостанавливаются все действия налогового органа по запросу документов у проверяемого лица, которому в этом случае возвращаются все подлинники, запрошенные для проведения проверки, за исключением тех документов, которые были получены в ходе выемки. Также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, которые связаны с указанной проверкой.

Кроме основных правил проведения выездных проверок, следует отметить и некоторые случаи, имеющие свои особенности.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Об отмене решения ВАС РФ от 16 сентября 2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС России от 27 июля 2012 № ММВ-7-13/524@ : постановление Президиума ВАС Рос. Федерации от 31 января 2012 № 12207/11 по делу № А33-10298/2010 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 5.

³ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 57 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами (в соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ¹) в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Особенности отдельных видов выездных проверок в НК РФ могут быть специально урегулированы. К примеру, в ст. 89.1 НК РФ определены особенности проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков, а в ст. 89.2 НК РФ - особенности проведения выездной налоговой проверки - участника регионального инвестиционного проекта. В силу п. 16 ст. 89 НК РФ особенности реализации выездных налоговых проверок при исполнении соглашений о разделе продукции прописаны в гл. 26.4 НК РФ².

2.3 Законодательство о налоговых проверках

Правовое регулирование выездных налоговых проверок, порядок и правила их проведения, прежде всего, регламентируются НК РФ.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют право проводить налоговые проверки, а статьях 82, 87 НК РФ определены основные их формы.

Кроме того, проверки регламентируются и законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»³.

В то же время, указанными нормативными правовыми актами не ограничивается правовое регулирование. Ряд вопросов, касающихся проведения налоговых проверок, регламентируются постановлениями Правительства, приказами и письмами Минфина России и ФНС России, приказами МВД России.

Так, Приказом ФНС России от 07.11.2018 г. № ММВ-7-2/628@⁴ утверждены формы документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; требований к составлению акта налоговой проверки.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ О налоговых органах Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 21 марта 1991 № 943-1 : (в ред. от 27 дек. 2018 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. ст. 492.

⁴ Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» (вместе с «Основаниями и порядком продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты

Приказом МВД России № 495 и ФНС России № ММ-7-2-347¹ от 30.06.2009 г. утвержден Порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений.

Немаловажное влияние на правоприменение положений о налоговых проверках оказывает судебная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ (те его Постановления, которые все еще являются действующими), а также Верховного Суда РФ. Такого мнения придерживается, в частности, Долгополов О.И.²

К примеру, Постановлением Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 г. № 5-П положение, содержащееся в абз. 4 и 5 п. 10 ст. 89 НК РФ, по которым повторная выездная налоговая проверка может реализовываться вышестоящим налоговым органом в случае контроля за деятельностью налогового органа, который производил первую выездную проверку, признано не отвечающим требованиям Конституции РФ в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку³.

В следствии этого, Конституционный Суд Российской Федерации сократил возможности вышестоящего налогового органа по принятию решения по повторной

налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», «Требованиями к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами») [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 26 ноября 2012 г. № ММВ-7-13/907@ : (ред. от 26.03.2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

¹ Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений (вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения», «Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления») [Электронный ресурс] : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. : (ред. от 12.11.2013) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 17 марта 2009 г. № 5-П // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. ст. 1770.

выездной налоговой проверке в части изменения прав и обязанностей налогоплательщика, если спор по первоначальной выездной налоговой проверке уже рассматривался в суде¹.

Стоит отметить, что обязательность решений Конституционного Суда РФ (в том числе установленных в них правовых позиций) для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений прописана в ст. 6 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»².

Важное значение имеют судебные акты Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ.

Согласно ст. 19, 23 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации»³ Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ дают разъяснения по вопросам судебной практики.

Анализ писем ФНС России позволяет прийти к выводу о том, что в них делаются ссылки на определения ВАС РФ и постановления Федеральных арбитражных судов.

Так, в письме ФНС РФ от 06.02.2012 г. № ЕД-4-3/1813@⁴ указано, что позиция, изложенная в письме, «нашла отражение также и в Определении ВАС Российской Федерации от 30.06.2010 г. № ВАС-8302/10».

Подводя итог рассмотрению правовых основ проведения проверок можно сказать следующее:

Деятельность налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля регламентирована. Порядок и правила проведения налоговых проверок определены НК РФ и Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации»⁵. Ряд вопросов, касающихся проведения налоговых проверок, регулируется письмами, приказами Минфина России, ФНС России и МВД России, которые не могут изменять правила, установленные НК РФ.

¹ Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² О Конституционном Суде Российской Федерации : федер. конституционный закон Федеральный конституционный закон Рос. Федерации от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ : (ред. 29 июля 2018 г.) // Собрание законодательства РФ. 1994. № 13. ст. 1447.

³ О судебной системе Российской Федерации : федер. конституционный закон РФ от 31 дек. 1996 г. № 1-ФКЗ: (ред. 30 февраля 2018 г.) // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1.

⁴ О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 15 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/2474 вместе с О применении нулевой ставки НДС в части нормативных потерь: письмо ФНС России от 06 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/1813@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2012. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁵ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 № 943-1 : (в ред. от 27 дек. 2018 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. ст. 492.

Отступление налоговыми органами от правил проведения проверки бывает в ряде случаев тем основанием по которому ее результаты признаются незаконными, и не зависят от наличия у проверяемого фактов налоговых правонарушений¹.

На правоприменение положений о налоговых проверках важное влияние оказывает судебная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, а также Верховного Суда РФ.

¹ Долгополов О.И. Выездная налоговая проверка (законодательство, особенности, судебная практика) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

3 Развитие и совершенствование налогового контроля в РФ

3.1 Основные направления развития налогового контроля

В настоящее время процедуры налогового контроля в Российской Федерации активно развивается и совершенствуются. За прошедшие годы были достигнуты значительные успехи, особенно в области внедрения информационных технологий.

Успехи ФНС России в контрольной работе и увеличение общего уровня сбора налогов Михаил Мишустин объяснил внедрением специальных программных комплексов, которые позволяют дистанционно определять зоны риска, проводить качественный предпроверочный анализ и выходить с проверкой только в крайних случаях. Один из таких инструментов – это АСК НДС-2 – система, которая автоматически отслеживает цепочки формирования НДС по сделкам в масштабах всей страны, это 15 млрд. операций в год. В результате, налоговый разрыв по НДС сокращен до 1% (с 8% на начало 2016 г.)¹.

За прошедшее десятилетие ФНС России превратилась в ключевого игрока в результате деятельности которого увеличивались доходы федерального бюджета: если в 2010 г. на нее приходилось 39% бюджетных доходов, то к 2019-му эта доля выросла почти до 63%. ФНС России была внедрена автоматизированная система контроля за НДС, торговый бизнес переведен на онлайн-кассы, передающие данные налоговым органам².

К успешно реализованным налоговыми органами задачам можно также отнести:

- внедрение в практику повсеместно налогового контроля Концепции системы планирования выездных налоговых проверок;
- задействование в проведении контрольных мероприятиях многочисленных программных информационно-аналитических комплексов («ЭОД», «Досье рисков», «Однодневка», «Визуальный анализ информации» и пр.), которые очень упрощают работу по обнаружению налоговых правонарушений;
- автоматизация систем отраслевого учета;
- предпроверочный отбор налогоплательщиков на основании ранжирования их по группам риска совершения налоговых правонарушений и вероятного размера доначислений налогов и сборов в случае установления фактов таких правонарушений
- активное использование дополнительных источников информации, характеризующей финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщиков (сведения

¹ Фаизуллина Р.М., Бакирова Р.Р. Оценка эффективности использования налоговых инструментов в реализации социальных задач налоговой системы // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. № 1-2. С. 110.

² Деловой и конкретный. Что известно о новом премьер-министре России? [Электронный ресурс] // АО «Издательский дом «С.-Петербургские ведомости» Электрон. дан. [Б. м.], 2014-2020. URL: https://spbvedomosti.ru/news/country_ahead_world/delovoy-i-konkretnoy-cto-izvestno-o-novom-premьe-miшe-rossii/ (Дата обращения 01.03.2020).

о движении средств по счетам, сведений из различных государственных реестров, инсайдерская информация и пр.)¹.

В настоящее время развитие и повышение эффективности налогового контроля продолжается. Минфином России в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 г. и 2022 г.» были определены основные направления развития².

1) Интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля.

Сегодня уже реализован масштабный проект по внедрению онлайн-касс, в основе которого лежит передача в режиме реального времени информации о расчетах в электронном виде в адрес налоговых органов. Также, реализуются 2 проекта – это мобильное приложение для легализации самозанятых граждан и новый бездекларационный налоговый режим УСН-онлайн, методика которого в дальнейшем будет распространена на существующие режимы налогообложения.

При этом администрирование указанных проектов действующими методами камерального и выездного налогового контроля затруднительно.

Вместе с тем сегодня существуют формы и методы контроля, проводимого налоговыми органами, которые при этом не входят в систему налогового контроля – это оперативный контроль, который позволяет получать и анализировать сведения о транзакциях налогоплательщика.

Миграция оперативного контроля в систему налогового контроля позволит как концептуально ответить на поставленные задачи администрирования новых тенденций в бизнес-моделях, так и послужить базисом для новых бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования налоговыми органами налоговых обязательств налогоплательщиков.

При этом интеграция налогового и оперативного контроля не несет практических рисков, не устанавливает новые обременения для бизнеса.

2) Развитие системы налогового мониторинга.

Основной стратегией в развитии налогового мониторинга является определение путей и способов цифровизации налогового контроля на основе применения риск-ориентированного подхода, направленного на проверку высокорисковых операций налогоплательщика, с учетом отраслевой специфики с последующей интеграцией функции

¹ Белогорская А.Н., Улыбина Л.В., Жукова Т.В. Актуальные проблемы эффективности налогового контроля в Российской Федерации // Вестник Российского университета кооперации. 2019. № 2(36). С 19.

² Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс] : утв. Минфином России // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы налогоплательщиков, что позволит обеспечить добровольное, правильное и своевременное исчисление и уплату налогов, повышение эффективности налогового контроля и снижение административных издержек налогоплательщиков.

Налоговый мониторинг позволяет оперативно согласовывать подходы по налогообложению, осуществлять консультирование по совершенным и планируемым сделкам посредством представления мотивированного мнения налогового органа, сократить трудозатраты организаций на сопровождение налоговых проверок, представление уточненных налоговых деклараций, пояснений и истребуемых документов.

3) Внедрение механизма добровольной уплаты юридическими лицами авансовых платежей по налогам и сборам на единый код бюджетной классификации.

В целях упрощения уплаты налогов и сборов, а также исключения появления невыясненных платежей в бюджетной системе Российской Федерации, сокращения недоимки и пеней, которые возникают в результате ошибок при заполнении реквизитов в платежных документах, плательщикам – юридическим лицам предлагается возможность предоставить уплаты авансовых платежей в бюджетную систему Российской Федерации на единый код бюджетной классификации в счет будущих платежей по налогам и сборам¹.

3.2 Проблемы налогового контроля и пути их решения

Одним из важнейших направлений совершенствования налогового контроля можно назвать развитие его новых форм, которые должны способствовать повышению эффективности, реализации риск-ориентированного подхода. Однако здесь скрываются некоторые трудности.

Например, предпроверочный анализ, активно развивающийся и совершенствующийся, который уже был рассмотрен выше. Предпроверочный анализ это набор конкретных мероприятий, содержащий в себя сбор, изучение и последующий анализ информации об организации для выявления возможных налоговых рисков и последующего формирования выводов о ее возможных фискальных правонарушениях.

¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс] : утв. Минфином России // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Данный анализ проводится для решения вопроса о целесообразности назначения проверки и для выбора рациональных направлений ее проведения¹.

Определение понятия «предпроверочный анализ» – одно из тех, которые формулируются в научных статьях и литературе. Формально оно в нормах законодательства о налогах и сборах отсутствует. На момент написания данной работы нет ни одного действующего нормативного правового акта, которым бы прямо урегулированы отношения связанные с проведением предпроверочного анализа и описывался его механизм.

В настоящее время отсутствуют акты в виде отдельных писем или приказов федеральных органов государственной власти, которые посвящены теме его осуществления предпроверочного анализа. В НК РФ предпроверочный анализ прямо не упоминается, а реализуется налоговыми органами со ссылкой на содержание п. 2 ст. 93.1 НК РФ «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках».

Вместе с тем, понятие «предпроверочный анализ» упоминается в отдельных актах ФНС России в качестве источника документов и иных сведений, которые могут быть использованы в ходе осуществления мероприятий налогового контроля².

Можно с уверенностью утверждать, что отсутствие в действующем налоговом законодательстве подробного регулирования процедуры проведения предпроверочного анализа является достаточно серьезной проблемой. При этом, полученные в ходе предпроверочного анализа документы и сведения позволяют налоговым органам предположить наличие фактов нарушения налогового законодательства налогоплательщиками, что в дальнейшем является основанием для принятия решения о назначении выездной налоговой проверки, истребования документов и (или) вызова налогоплательщика для дачи пояснений по вопросам, связанным с налогообложением.

Кроме того, возможно предположить, что по итогам проведения предпроверочного анализа налоговыми органами составляется итоговый письменный документ – «заключение» по его результатам, который не доводится до сведения налогоплательщика³.

¹ Андрейкин П. Почему ФНС знает о бизнесе почти все? [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 : (ред. от 13.02.2020) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 : (с изм. от 15.01.2019) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Очевидно, что данный акт (заключение) затрагивает права и законные интересы налогоплательщиков, содержит перечень нарушений законодательства о налогах и сборах, в связи с чем, по своему содержанию имеет сходство с итоговым актом по результатам налоговой проверки.

Между тем, налогоплательщики не имеют возможности ознакомления с заключением по результатам предпроверочного анализа, поскольку оно не доводится до сведения налогоплательщиков¹. Сведения о существовании такого заключения отсутствуют, а само заключение по сути имеет гриф «ДСП» и не подлежит разглашению².

В связи с изложенным, налогоплательщики не имеют возможности представить возражения по результатам предпроверочного анализа и оспорить действия должностных лиц налогового органа в суде.

Результаты предпроверочного анализа имеют для налогоплательщиков серьезное значение, представляют собой перечень предполагаемых фактов нарушения налогового законодательства и юридические выводы из установленных фактов, а также содержат прогноз в предполагаемых суммах неуплаченных налогов подлежащих доначислению за конкретные налоговые периоды.

Следовательно, существует необходимость урегулирования на законодательном уровне вопросов о возможности проведения предпроверочного анализа, его процедуры, оформления его результатов и возможности их оспаривания в суде.

Кроме того, в последние несколько лет налоговыми органами различных уровней активно используется такая мера налогового контроля как приглашение (вызов) налогоплательщика на комиссию по легализации налоговой базы. Зачастую вызову на данную комиссию предшествуют мероприятия по предпроверочному анализу.

Порядок деятельности данных комиссий определяется Письмом ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490@³, согласно которому целью их работы является увеличение сумм поступающих налогов на доходы физических лиц и страховых взносов в бюджет путем побуждения налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков страховых взносов, в отношении которых установлены факты (либо имеются достаточные основания полагать о наличии фактов) неполного отражения в учете хозяйственных

¹ Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2018. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей : [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 23 июля 2009 г. № ММ-8-1/24дсп@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2009. Утратил силу. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

операций, несвоевременного (неполного) перечисления налога на доходы физических лиц, несвоевременного (неполного) перечисления страховых взносов, фальсификации налоговой и бухгалтерской отчетности или отсутствуют объяснимые причины тех или иных результатов деятельности налогоплательщика к самостоятельному уточнению налоговых обязательств, обязательств по страховым взносам и недопущению нарушений налогового законодательства в последующих периодах¹.

По итогам заседания членами комиссии, в том числе руководителем (заместителем) налогового органа с участием налогоплательщика составляется протокол, в котором содержится «решение», например, о необходимости подачи уточненных деклараций (расчетов), уплаты задолженности по налогам или взносам, указывается срок, в который необходимо устранить нарушения.

По результатам составления протокола комиссии продолжается мониторинг финансово-хозяйственных показателей налогоплательщика, отслеживается положительная динамика (или ее отсутствие) в пользу увеличения его платежей в бюджет. В случае ее отсутствия могут последовать негативные последствия – повторный вызов налогоплательщика на комиссию, проведения повторного предпроверочного анализа или включение в план выездных проверок.

По моему мнению, само по себе приглашение (вызов) налогоплательщика на комиссию по легализации налоговой базы, как и сам итоговый акт деятельности такой комиссий – протокол, влекут определенные юридические последствия для налогоплательщиков, а возможность их обжалования в настоящее время отсутствует, что необходимо отметить как спорный, проблемный вопрос при осуществлении налогового контроля.

В ходе анализа судебной практики установлено, что в ходе рассмотрения Арбитражным судом Кемеровской области дел № А27-10859/2013², А27-3019/2013³, А27-3020/2013⁴ требования налогоплательщиков о признании незаконными действий по осуществлению налогового контроля путем приглашения на комиссию по легализации

¹ О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Постановление АС Кемеровской области [Электронный ресурс] : от 01.10.2013г. по делу № А27-10859/2013// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

³ Постановление АС Кемеровской области [Электронный ресурс] : от 13.03.2013г. по делу № А27-3019/2013// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2013. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

⁴ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа [Электронный ресурс] : от 13.03.2013г. по делу № А27-3020/2013// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

налоговой базы были удовлетворены. Выводы Арбитражного суда Кемеровской области поддержаны Седьмым арбитражным апелляционным судом г. Томск.

Принимая судебные акты, суды указали, что организация работы комиссий по легализации налоговой базы не рассмотрена НК РФ и формой налогового контроля также не является. Когда налоговый орган при реализации камеральной налоговой проверки не нашел ошибок и других противоречий в истребованной налоговой декларации, то оснований для изъятия у налогоплательщика объяснений и первичных учетных документов нет. В нарушение требований статей 31, 82 и 88 НК РФ возложены дополнительные обязанности по явке на заседание комиссии по легализации налоговой базы с представлением пояснений, документов, подтверждающих доходы и расходы, объяснительной, уточненных налоговых деклараций. Нарушает права и законные интересы налогоплательщика и тот факт, что налоговый орган при отсутствии каких-либо ошибок, противоречий, несоответствий в налоговой декларации фактически истребует у налогоплательщика пояснения и документы.

Представляется, что указанные выводы арбитражных судов являются обоснованными, соответствующими положениям НК РФ.

Однако, постановлением ФАС Западно-Сибирского округа судебные акты по одному из этих дел № А27-10859/2013¹ были отменены. Принято новое решение об отказе в удовлетворении требований. Указано, что, принимая во внимание предоставленное налоговому органу ст. 23, 13 НК РФ право реализации налогового контроля, в том числе с вызовом налогоплательщика и получения от него объяснений и факт приглашения Общества для предоставления пояснений по вопросам расчетов с бюджетом и истребования документов для оценки полноты ведения в учете операций и правильности формирования отчетных данных, у судов не было основания для вывода о нарушении прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В дальнейшем судебная практика пошла по иному пути.

Например, можно упомянуть процесс в арбитражном суде по делу № А41-394/2019, который инициировала подмосковная компания «ПСК Пластметалл»². Она требовала признать не соответствующими закону действия должностных лиц инспекции, применивших правовой акт, не опубликованный официально для всеобщего сведения.

¹ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа [Электронный ресурс] : от 08.05.2014 г. № Ф04-2741/2014 по делу № А27-10859/2013 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2014. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

² Постановление Арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] : от 31.10.2019 № Ф05-16131/2019 по делу № А41-394/2019 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

Кроме того, оспаривалось решение комиссии должностных лиц инспекции от 04.09.2018 г., протокол № 1755, которым установлена презумпция вины общества «ПСК Пластметалл» в не совершенном обществом налоговым правонарушении.

Фирме «ПСК Пластметалл» было предложено в срок до 07.09.2018 г. произвести расчет сумм налогов, которые организация признает необоснованной налоговой выгодой, и представить предложения по корректировке суммы налогов к уплате за соответствующие периоды.

В результате суды пришли к решению о том, что вывод комиссии не является ненормативным правовым актом, подлежащим обжалованию в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, так как по своему содержанию решение комиссии не содержит властно-обязывающих предписаний в отношении заявителя, само по себе не влечет для общества «ПСК Пластметалл» каких-либо правовых последствий. Его исполнение не обеспечено мерами государственного принуждения, соответственно, данный акт не затрагивает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. По своей правовой природе указанный акт является процессуальным документом, фиксирующим результаты заседания комиссии, носит информационный характер, а возможность самостоятельного обжалования в судебном порядке такого акта действующим арбитражным процессуальным законодательством не предусмотрена.

Производство по делу было прекращено.

Налогоплательщик впоследствии подал кассационную жалобу, но постановлением Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2019 г. решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставлены без изменения, а кассационную жалобу – без удовлетворения¹.

Суд указал, что решение комиссии не обеспечено мерами государственного принуждения, данный акт не затрагивает права и законные интересы заявителя. Однако с это утверждение нельзя признать правильным. Можно утверждать, что все же права заявителя были нарушены. Считаю, что налогоплательщик должен иметь возможность защитить свои права, у него должна быть возможность выбрать способ защиты, в том числе и в судебном порядке.

Особое внимание уделяется такой новой сегодня форме налогового контроля как мониторинг. Налоговый мониторинг представляет собой особую форму налогового

¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] : от 31.10.2019 № Ф05-16131/2019 по делу № А41-394/2019 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та

контроля, при которой налогоплательщик – организация на добровольных началах обеспечивает налоговому органу в режиме реального времени доступ к данным бухгалтерского и налогового учета.

Налоговый мониторинг можно назвать инновационной формой налогового контроля для современной российской налоговой системы. Снижение количества налоговых проверок налогоплательщиков, снижение налоговой нагрузки крупнейших предприятий является целью налогового мониторинга является. Однако переход на такую форму контроля требует от налогоплательщика значительных материально-технических затрат. Кроме того, часто делается упор именно на необходимости доверительных отношений между налогоплательщиком и налоговым органом, что является одной из проблем налогового контроля.

Поэму сделать вывод о том, что налоговый мониторинг в ближайшее время заменит традиционные основные формы налогового контроля, несколько преждевременно.

В «Основных направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 г. и на плановый период 2021 г. и 2022 г.» предлагается внедрить в систему налогового контроля такую форму налогового контроля, как оперативный контроль, который позволяет получать и анализировать сведения о транзакциях налогоплательщика. Утверждается, что он послужит базисом для новых бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования налоговыми органами налоговых обязательств налогоплательщиков. Законодательно оперативный контроль не определен, сведений о нем немного, выводы о нем сделать трудно в связи с недостаточным правовым урегулированием, недостатком данных. Можно лишь сделать вывод о том, то возможность следить за транзакциями налогоплательщика с внедрение онлайн касс облегчит проведение налогового контроля, позволит получить больше сведений, реагировать оперативно. Внедрение современных технологий предполагает повышение эффективности налогового контроля.

В результате проделанной работы можно отметить, что для повышения эффективности контрольной работы налоговых органов необходимо дальнейшее совершенствование, развитие новых форм и методов налогового контроля и их закрепление в законодательстве.

Важно, чтобы развитие налогового контроля не препятствовало соблюдению прав и интересов налогоплательщиков, а способствовало обеспечению самостоятельного и добросовестного выполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Изучение механизма применения действующих форм и методов налогового контроля при учете и

взимании налогов и сборов, оценка их эффективности, определение путей совершенствования контрольной работы налоговых органов.

Заключение

Подводя итоги данной работы, можно сказать, что налоговый контроль представляет собой составляющую системы финансового контроля, действующей в России.

Налоговый контроль является одним из видов финансового государственного контроля; контроль государства в лице уполномоченных органов за исполнением закона и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Под налоговым контролем можно понимать деятельность уполномоченных органов по получению информации о том, насколько полно и своевременно исполняют свои обязанности субъекты налоговых правоотношений, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений

В сфере налоговых правоотношений контроль используется в качестве механизма, посредством которого проверяется соответствие деятельности проверяемых лиц предписаниям налогового законодательства.

В исторической ретроспективе развитие правового регулирования налогового контроля в нашей стране охватывает три периода: дореволюционный, советский и российский. Эволюция налогового контроля продолжается на данном этапе в направлении усиления налогового контроля, повышении его эффективности и результативности.

Объектом налогового контроля можно считать информацию, связанную с использованием, исполнением и соблюдением контролируемым субъектом соответственно прав, обязанностей и запретов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Предметами налогового контроля являются документальные, вещественные, цифровые носители, иные информационные сведения о фактах совершенных налогоплательщиком операциях, а также его действиях (бездействии). К таким предметам относятся договоры, первичные документы бухгалтерского учета, сметы, отчеты, платежные документы, налоговые декларации, счета-фактуры, компьютерные данные и т.д.

Сущность в том, что при проведении налогового контроля проверяется соблюдение налогоплательщиками (плательщиками сбора) и налоговыми агентами всех предписанных норм налогового законодательства. Посредством этого контроля налоговая система гарантирует выполнение главной цели государства - обеспечения доходной части бюджета, в основном создаваемой за счет налогов.

Формы и методы налогового контроля законодателем отождествляются.

В науке налогового права существует дискуссия; одни авторы отождествляют понятия «форма» и «метод» в отношении налогового контроля, другие понимают под методом совокупность приемов, используемых уполномоченными органами для принятия объективных данных о своевременности, полноте уплаты налогов и сборов и исполнении налоговых обязанностей, возложенных на лиц.

В сфере налоговых правоотношений контроль используется в качестве механизма, за счет которого идет проверка соответствия деятельности предписаниям налогового законодательства у проверяемых лиц.

На сегодняшний день основной формой налогового контроля все еще можно назвать налоговую проверку.

Налоговая проверка – это как форма осуществления налогового контроля, позволяющая наиболее полно и обстоятельно проверить правильность уплаты налогов и сборов и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах.

Законодательство в области организации и проведения, налоговых проверках весьма обширно, однако не все их аспекты урегулированы законом. Существует большое количество различных ведомственных актов, разъяснений, писем, которые могут и противоречить друг другу.

Налоговые проверки в узком смысле подразумевают камеральные, выездные проверки налогоплательщиков, а также совместные выездные проверки с участием органов внутренних дел по соблюдению ими норм законодательства о налогах и сборах.

Камеральная и выездная проверка – это основные формы налогового контроля.

К числу основных направлений развития налогового контроля на ближайшие годы можно отнести:

1. интеграция оперативного контроля в систему налогового контроля;
2. развитие системы налогового мониторинга;
3. развитие механизма уплаты юридическими лицами добровольно авансовых платежей по налогам и сборам на единый код бюджетной классификации.

В процессе реализации новых форм налогового контроля возникает ряд проблем, в частности: недостаточное законодательное регулирование, смещение приоритетов от защиты прав налогоплательщика в сторону повышения эффективности сбора налогов.

Необходимо расширить регулирование новых форм, мероприятий налогового контроля в налоговом законодательстве, увеличить возможности налогоплательщиков по доступу к актам налогового контроля и возможности обжалования их.

Список использованных источников и литературы

1. Конституция Российской Федерации : принята на всенародном голосовании 12 дек. 1993 г. (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации – 2014. – № 31. – Ст. 4398.
2. О Конституционном Суде Российской Федерации : федер. конституционный закон РФ от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ : (ред. 29 июля 2018 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 13. – ст. 1447.
3. О судебной системе Российской Федерации : федер. конституционный закон РФ от 31 дек. 1996 г. № 1-ФКЗ: (ред. 30 февраля 2018 г.) // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1.
4. По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» : постановление Конституционного Суда РФ от 17 марта 2009 г. № 5-П // Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 14. – ст. 1770.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 03 августа 1998 г. № 146-ФЗ : (ред. от 01 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2020.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ : (ред. от 24 апреля 2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2020. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
7. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ : (ред. от 02 дек. 2019 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
8. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон РФ от 04.11.2014 № 348-ФЗ // Российская газета. – 2014. – № 254.
9. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон РФ от 03 июля 2016 г. № 244-ФЗ // Российская газета. – 2016. – № 146.
10. О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и отдельные законодательные акты Российской Федерации и о

признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с уточнением полномочий государственных органов и муниципальных органов в части осуществления государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон РФ от 14 октября 2014 г. № 307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 42. – ст. 5615 .

11. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : федер. закон РФ от 26 дек. 2008 г. № 294-ФЗ : (ред. от 01. апреля 2020 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2008. – № 52. – ст. 6249.

12. О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 : (в ред. от 27 дек. 2018 г.) // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – ст. 492.

13. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 // Собрание законодательства РФ. – 2004. - № 11. ст. 945.

14. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

15. Об отмене решения ВАС РФ от 16 сентября 2013 г. № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС России от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524@ : постановление Президиума ВАС Рос. Федерации от 31 января 2012 г. № 12207/11 по делу № А33-10298/2010 // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 5.

16. Требование: О признании незаконным решения налогового органа в части привлечения к ответственности по ч. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату НДС, налога на прибыль. Обстоятельства: Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки заявителя по вопросам правильности исчисления и уплаты налогов составлен акт и принято решение о привлечении к налоговой ответственности, однако заявитель считает, что доводы, содержащиеся в решении, ошибочны. Решение: В удовлетворении требования отказано, так как материалами дела установлено, что налоговый орган привел убедительные доводы о необоснованном применении обществом налоговых вычетов и учета расходов по взаимоотношениям с поставщиками. : постановление Президиума ВАС

РФ от 24 января 2012 г. № 12181/11 по делу № А19-13679/2010-18 // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 5

17. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 : (ред. от 30.11.2019 г.) // Финансы. – 2004. – № 10. – С. 28-30.

18. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений (вместе с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок», «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения», «Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления») [Электронный ресурс] : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. : (ред. от 12.11.2013) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

19. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ : (ред. от 10.05.2012 г.) // Экономика и жизнь. – 2007. – № 23.

20. Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами» (вместе с «Основаниями и порядком продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», «Требованиями к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами») [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 26 ноября 2012 г. № ММВ-7-13/907@ : (ред. от 26.03.2014 г.) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

21. Об утверждении Порядка направления требования о представлении документов (информации) и порядка представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи : приказ ФНС России от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@ : (ред. от 07.11.2011 г.) // Российская газета. – 2011. – № 75.

22. Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых показателей : [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 23 июля 2009 г. № ММ-8-1/24дсп@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2009. – Утратил силу. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

23. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок : письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622 : (с изм. от 15 января 2019 г.) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

24. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 15 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/2474 вместе с О применении нулевой ставки НДС в части нормативных потерь: письмо ФНС России от 06 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/1813@ // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2012. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

25. Вопрос: 19.07.2011 г. организация получила требование налогового органа о представлении документов для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты НДС по налоговой декларации за II квартал 2011 г. Организация представила в налоговый орган все документы, указанные в требовании. Имеет ли право налоговый орган в рамках проведения камеральной налоговой проверки проводить допрос свидетеля без должного уведомления о проведении допроса свидетеля, времени и цели его вызова в налоговый орган? Правомерно ли проводить проверку складских помещений с проведением полной инвентаризации, учитывая, что требование о представлении документов было выставлено в рамках проведения камеральной, а не выездной налоговой проверки? [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. № 03-02-07/1-411 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2011. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

26. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@

// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

27. О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490

// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

28. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622 : (с изм. от 15.01.2019) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

29. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705 : (ред. от 13.02.2020 г.) // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2020. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

30. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов [Электронный ресурс] : утв. Минфином России // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

31. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа [Электронный ресурс] : от 13.03.2013 г. по делу № А27-3020/2013 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

32. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа [Электронный ресурс] : от 08.05.2014 г. № Ф04-2741/2014 по делу № А27-10859/2013 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

33. Постановление Арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] : от 31.10.2019 № Ф05-16131/2019 по делу № А41-394/2019 // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

34. Постановление АС Кемеровской области [Электронный ресурс] : от 13.03.2013г. по делу № А27-3019/2013 // КонсультантПлюс : справ. – Правовая система. – Версия Проф. Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

35. Постановление АС Кемеровской области [Электронный ресурс] : от 01.10.2013г. по делу № А27-10859/2013// КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та
36. Айтхожина Г.С. Налоговые проверки как форма налогового контроля // Вестник Омского университета. Сер. Экономика. – 2010. – № 3. – С. 145-149.
37. Андрейкин П. Почему ФНС знает о бизнесе почти все? [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. Б-ки Том. Гос. Ун-та.
38. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография /
39. Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева // Консультант Плюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
40. Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов / Д.Н. Бахрах. – М. : Норма; Инфра-М, 2000. – 623 с.
41. Белова М.С. Налоговый контроль: Научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / М. С. Белова, В. А. Кинсбургская, А. А. Ялбулганов / Под ред. А.А. Ялбулганова [Электронный ресурс] // Консультант Плюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2007. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
42. Белогорская А.Н., Улыбина Л.В., Жукова Т.В. Актуальные проблемы эффективности налогового контроля в Российской Федерации / А. Н. Белогорская, Л. В. Улыбина, Т. В. Жукова // Вестник Российского университета кооперации. – 2019. – № 2(36) – С 19-21.
43. Бутынец, Ф. Ф. Организация и проведение ревизий в условиях механизации учета в потребкооперации / Ф. Ф. Бутынец. – М. : Статистика, 1976. – 99 с.
44. Васькова Е.П. Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: По материалам VI Международной научно-практической конференции 17-18 апреля 2009 г. – М. : Статут, 2010. – С. 38-44.
45. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : Юрид. Лит., 1973. – 134 с.

46. Гончарова Ю.В. Налоговый контроль основной элемент налогового администрирования // Юридический вестник РГЭУ. Ростов-на-Дону: РГЭУ «Ринх». – 2009. – № 1 (49). – С. 31-38.
47. Горелов А.А. Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2008. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
48. Грачева Е. Ю. Налоговое право / Е. Ю. Грачева, Д. Ю. Соколова. – 3. изд., испр. и доп. – М. : Юриспруденция, 2001. – 202 с.
49. Демин А.В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования / А. В. Демин [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
50. Долгополов О.И. Дискуссионные вопросы методов проведения выездной налоговой проверки / О. И. Долгополов [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
51. Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: Монография / А. М. Дубинский / Отв. ред. С.В. Запольский [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
52. Елькина Э. Н. История налоговых проверок // Аграрный вестник Урала. – 2014. – №6. – С. 100-104.
53. Захарова Н. А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис.... канд. юрид. наук. / Н. А. Захарова – М., 2005. – 186 с.
54. Ильин А.Ю. Юридическое содержание видов, форм и методов налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
55. Ильин А.Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2008. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
56. Камеральная налоговая проверка [Электронный ресурс] // Юридическая компания «ЮСТЕНА» – Электрон. дан. – [Б. м.], 2005-2015. URL: <http://www.ustena.ru/tax-services/support/kameralnaya-nalogovaya-proverka/> (Дата обращения 04.05.2019)

57. Кваша Ю. Ф. Налоговое право / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелов, М. Ф. Харламов. – М., Юрайт. – 2012. – С. 79 – 95.
58. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие / М. О. Клейменова [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
59. Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2014. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
60. Кормилицын А.С. Объект и предмет налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2008. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
61. Котов В. В. Правовая концепция интегрированной системы негосударственного финансового контроля: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / В. В. Котов. – М., 2010. – 11 с.
62. Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
63. Курбатов Т. Ю. О формах и методах налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2013. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
64. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М., 2001. – С. 20.
65. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. – М.: Статут. – 2009. – 863 с.
66. Лапина М. А. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. – М., 2012. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
67. Лермонтов Ю. Ответственность за непредставление налоговой декларации. Разъяснения официальных органов и судебная практика // Финансовая газета. – 2016. – № 17. – С. 12-13.
68. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая

система. – Версия Проф. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

69. Маркова М. Проверки: выездные, камеральные, встречные [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2003. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

70. Матвеевко П.В. Порядок проведения камеральных налоговых проверок // Налоги (газета). – 2006. – № 31. – С. 1-9.

71. Мусаелян А.К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии. – 2014. – № 2. – С.92-98.

72. Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. – М.: НОРМА. – 2004. – С. 311.

73. Бурова А.С. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – М., 2016. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та..

74. Нелюбин Д. Е. Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис.... Канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М.: 2003. – 183 с.

75. Неляпина Ю. В. Выездные проверки как наиболее эффективная форма налогового контроля / Ю. В. Неляпина. // Налоги. – 2008. – № 41. – С.1-3.

76. Нестеров Г. Г., Попонова Н. А., Терзиды Н. А. Налоговый контроль: учебное пособие. – М.: Эксмо. – 2009. – 384 с.

77. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб : Питер. – 2002. – 160 с.

78. Парыгина В. А. Налоговое право России / В. А. Парыгина, А. А. Тадеев. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2002. – 480 с.

79. Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2009. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

80. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е. В. Поролло. – М. : Гардарика. – 1996. – 390 с.

81. Райсберг Б. А., Современный экономический словарь / Б. А. Райсберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА, 2006. – 494 с.

82. Романовенков М. В. Финансы. / М. В. Романовенков, О. В. Врублевский, Б. М. Сабанти – М.: Перспектива, 2000. – 520 с.
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. Семенихин В. В. Налоговые проверки. 4-е издание, переработанное, дополненное [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
85. Сухарев, А. Я. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А. Я. Сухарев – 2-е изд., доп. – М. : Советская энциклопедия. 1987. – 527 с.
86. Тарнопольская Д. С., Савин Д. А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 5. – С. 60-64.
87. Тимошенко В. А. Проверки налоговых органов / В. А. Тимошенко, Л. В. Спирина [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2008. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
88. Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций / Д. В. Тютин [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
89. Удалов Р. В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // Налоги и налогообложение. – 2012. – № 5. – С. 34.
90. Фаизуллина Р. М. Оценка эффективности использования налоговых инструментов в реализации социальных задач налоговой системы / Р. М. Фаизуллина, Р. Р. Бакирова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2019. – № 1-2. – С. 110-113.
91. Фальшина Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
92. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение: налоговые проверки : учебник и практикум для среднего профессионального образования / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев, М. В. Типалина ; под редакцией Д. Г. Черника. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – 271 с. // ЭБС Юрайт [сайт] – Электрон. дан. – [Б. м.], 2013-2020. URL: <https://urait.ru/bcode/456340> (дата обращения: 14.05.2020).

93. Чернявский, В. С. Государственный финансовый контроль: проблемы эффективности // Право и политика. – 2004. – № 6. – С. 59.
94. Чистякова Л. Обзор разъяснений ФНС России и Минфина России за июль - август 2016 г. // Налоговый вестник – Консультации. Разъяснения. Мнения. – 2016. – № 9. – С. 18 - 30.
95. Яковлева Е.С. История развития налогового контроля в России // Символ науки. – 2017 – № 04-3. – С. 131-133.
96. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки / И. И. Янжул. – М.: Старт, 2002. – 555 с.
97. Деловой и конкретный. Что известно о новом премьер-министре России? [Электронный ресурс] // АО «Издательский дом «С.-Петербургские ведомости» – Электрон. дан. – [Б. м.], 2014-2020. URL: https://spbvedomosti.ru/news/country_and_world/delovoy-i-konkretnyy-cto-izvestno-o-novom-premer-ministre-rossii/ (Дата обращения 01.03.2020).
98. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налоговым проверкам [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс : справ. Правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
99. Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс] – Электрон. дан. – [Б. м.], 2005-2019 URL: <http://www.pravo.gov.ru> (Дата обращения 15.04.2019)
100. Отчет по форме № 2-НК по состоянию на 29 апреля 2020, в целом по Российской Федерации [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба – Электрон. дан. – [Б. м.], 2005-2020. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/8753733/ (Дата обращения 30.04.2020)